



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE CONSTRUCCION Y VENTA DE INMUEBLES

TRABAJO DE INVESTIGACION

POR: BLANCH, Rodrigo (rochablanch@gmail.com); LOPEZ, Ramiro (rami_lopez8@hotmail.com);
SAN ESTEBAN, Juan Manuel (jmsane@gmail.com); ULLRICH, Bernardo (berna09@hotmail.com).

PROFESOR TUTOR:
CAVAGNOLA, Luis Alberto.

San Rafael, Mendoza - 2015.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	3
1. CAPÍTULO I: TRATAMIENTO IMPOSITIVO EN I.V.A.	
1.1. Introducción I.V.A.....	5
1.2. Aspectos teóricos generales.....	6
1.2.1. Construcción sobre inmueble ajeno.....	6
1.2.2. Construcción sobre inmueble propio.....	6
1.2.3. Concepto de empresa constructora.....	6
1.3. Hecho Imponible del gravamen.....	7
1.3.1. Elemento Objetivo del impuesto.....	7
1.3.2. Análisis impositivo – financiero.....	13
1.3.3. Elemento Subjetivo y tipos Jurídicos.....	14
1.3.4. Elemento territorial.....	15
1.4. Base imponible.....	15
1.5. Alícuotas y exenciones en la construcción.	16
1.5.1 Venta de viviendas en general – Alícuota general.....	17
1.5.2 Alícuota reducida.....	17
1.5.3 Exenciones.....	19
1.6. Casuística especial sobre trabajos de obra en inmueble ajeno.....	21
1.6.1. Construcción de cualquier naturaleza.	21
1.6.2. Instalaciones civiles comerciales e industriales.....	23
1.6.3. Reparaciones y trabajos de mantenimiento y conservación.....	24
1.6.4. Desagote y limpieza de pozos negros.....	24
1.6.5. Riego de caminos.....	25
1.6.6. Limpieza de inmuebles.....	26

1.6.7.	Desmalezado y limpieza de zanjas.....	26
1.6.8.	Servicio de televisión por cable.....	27
1.6.9.	Alquiler de equipos.....	27
1.6.10.	Operaciones vinculadas con pozos petrolíferos.....	28
1.6.11.	Instalación de viviendas prefabricadas.....	28
1.7.	Casuística especial sobre construcción en inmueble propio.....	28
1.7.1.	Consortios de construcción.....	29
1.7.2.	Fideicomisos de construcción.	33
1.7.3.	Ventas de lotes con obra de infraestructura.	34
1.7.4.	Construcciones en clubes de campo.	35
1.7.5.	Mejoras.	36
1.8.	Conclusiones sobre I.V.A.	38
2.	CAPÍTULO II: TRATAMIENTO IMPOSITIVO EN IMPUESTO A LAS GANANCIAS.	
2.1.	Introducción.	40
2.2.	Definiciones.	41
2.3.	Hecho Imponible.	51
2.3.1.	Elemento Objetivo.	52
2.3.2.	Elemento Subjetivo.	53
2.3.3.	Aspecto Espacial.	55
2.3.4.	Aspecto Temporal.	55
2.4.	Base imponible.....	56
2.5.	Casuística especial.....	69
2.5.1.	Venta y Reemplazo	70
2.5.2.	Loteo con o sin fines de urbanización.	78
2.5.3.	Construcción sobre Inmueble de Terceros.	80
2.6.	Conclusiones sobre Impuesto a las Ganancias.....	82
	BIBLIOGRAFÍA.....	84

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se va a desarrollar el tratamiento impositivo en la construcción y venta de bienes inmuebles teniendo en cuenta los principales tributos nacionales como es el caso del impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias. Para dicho análisis se van a plantear distintas situaciones que pueden presentarse en la realidad económica, evaluando para cada caso cómo afecta a los diferentes sujetos pasivos.

La construcción y venta de inmuebles en la actualidad ha tenido gran auge debido a que su producto, es decir, el bien inmueble, es una de las alternativas de inversión más utilizada para mantener riquezas. Esto se debe al bajo riesgo que implica mantener este tipo de bienes como resguardo de valor frente a periodos inflacionarios, por otro lado al aplicar una actividad rentista como lo es el arrendamiento de los mismos, la cual no requiere gran cantidad de personal para su explotación, se estaría anulando uno de los principales riesgos empresarios como lo es el riesgo laboral.

Dada esta introducción y teniendo en cuenta la legislación impositiva actual, el principal problema que se evidencia es determinar la gravabilidad o no de la actividad dada la significatividad que tienen estos impuestos sobre bases imponibles de gran valor.

Los motivos que llevan a realizar esta investigación se fundan en el escaso desarrollo del tema que se encuentra en la distinta bibliografía de consulta, por ello mismo se busca redactar un texto ordenado donde se planteen las distintas situaciones que se pueden presentar en la realidad, el cual servirá como punto de referencia para aplicar el tratamiento impositivo adecuado a un hecho en particular según la voluntad e intención que tuvo el legislador y las interpretaciones del ente de contralor fiscal.

La metodología utilizada para elaborar el presente trabajo de investigación consiste en el estudio de bibliografías varias tales como, libros escritos por profesionales que abordan el tema, leyes, dictámenes e instrucciones administrativos emanados por el organismo de contralor, consultas hechas por profesionales a la AFP, así como también la consulta al profesor tutor de la materia.

La finalidad de este documento es tener un resumen del tratamiento impositivo en los principales impuestos nacionales y de esta manera tener un material de consulta para los profesionales.

CAPÍTULO I: TRATAMIENTO IMPOSITIVO EN I.V.A.

1.1. INTRODUCCIÓN I.V.A.

El impuesto al valor agregado es un impuesto que grava los consumos, es un impuesto que recae indirectamente sobre los contribuyentes, el cual es trasladable a los consumidores finales quienes son los que finalmente soportan esta carga impositiva. Las figuras de imposición cubren el vasto espectro de transacciones económicas diversas tales como:

- Ventas de cosas muebles, situadas o colocadas en el país,
- Los trabajos sobre inmueble ajeno,
- Las obras sobre inmueble propio,
- La elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble,
- La obtención de bienes de la naturaleza,
- Las locaciones y prestaciones de servicios,
- Las importaciones definitivas de cosas muebles

Estos hechos imponible son diferentes, pero tienen una característica común frente al gravamen, la cual es la traslación económica de la riqueza mediante las transacciones que relacionan a proveedores con clientes, compradores con vendedores, y sobre la que recae el mismo.

Si bien se detallaron las posibles situaciones que alcanza este impuesto el presente trabajo tiene por finalidad analizar particularmente el tratamiento frente al gravamen de la actividad de construcción de inmuebles en los distintos casos que pueden presentarse en la realidad económica, las cuales puede consistir en la realización de trabajos de obra sobre inmueble ajeno o bien en el desarrollo de obras

sobre inmueble propio, distinción que tendremos que realizar a la hora de analizar el tratamiento frente al I.V.A.

1.2. ASPECTOS TEORICOS GENERALES

1.2.1. CONSTRUCCION SOBRE INMUEBLE AJENO

Se entiende por construcción sobre inmueble ajeno a las obras de cualquier naturaleza, las instalaciones (civiles, comerciales e industriales), las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. A la instalación de viviendas prefabricadas se la equipara a trabajos de construcción.

1.2.2. CONSTRUCCION SOBRE INMUEBLE PROPIO

Se entiende por construcción sobre inmueble a aquellas mejoras (construcciones, ampliaciones, instalaciones) que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente, e incrementen su valor patrimonial. Siempre estas obras son realizadas por *Empresas constructoras (Ver Concepto)*.

1.2.3. CONCEPTO DE EMPRESA CONSTRUCTORA

La ley establece que se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente, o a través de terceros, efectúen las referidas obras sobre inmueble propio con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble, y siempre sin importar la forma jurídica adoptada por las mismas, es decir, que pueden organizarse como empresa

unipersonal, sociedad de hecho, sociedades constituidas regularmente adquiriendo algún tipo social tipificado por la ley, fideicomisos, consorcios, etc.

¿Qué tenemos que entender por *obtener un lucro con su ejecución*?

El Contador Osvaldo Balan durante el Ciclo "Actualidad Tributaria" que se dictó con fecha 10 de noviembre de 2010, en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires dijo: Hay un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con relación a qué debe entenderse sobre este punto: "*Bahía Blanca Plaza Shopping*" de fecha 23 de febrero de 2010. Recalcó, asimismo, que es difícil medir el "propósito de lucro" y que cuando se habla de este concepto, estamos en la duda. Expresó que "propósito de lucro no es el mayor valor que uno trata de obtener en cualquier tipo de negociación; el propósito de lucro debería estar al inicio y si estamos hablando de obras aisladas, es muy difícil llegar a determinar si existió o no existió tal propósito.

1.3. HECHO IMPONIBLE DEL GRAVAMEN

Como se aclaró previamente para analizar el hecho imponible del presente gravamen hay que distinguir entre obras sobre inmueble propio y obras sobre inmueble ajeno. En el siguiente cuadro resumen, se detallan los 3 elementos constituyentes para la generación del hecho imponible en cada una de las circunstancias.

Cuadro n° 1 "Distinción entre trabajos sobre inmueble propio o ajeno"

	TRABAJOS SOBRE INMUEBLE AJENO	TRABAJOS SOBRE INMUEBLE PROPIO
ELEMENTO OBJETIVO	Servicio de obra sobre inm. Ajeno.	Obras sobre inm. propio.
ELEMENTO SUBJETIVO	Prestadores de servicios	Por empresas constructoras (Art.4,Inc.d)
ELEMENTO TERRITORIAL	En el territorio de la nación	En el territorio de la nación

1.3.1. ELEMENTO OBJETIVO DEL IMPUESTO

Elemento objetivo en obras sobre inmueble ajeno.

El inc. a) del artículo 3 de la ley de I.V.A. establece que:

Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones —civiles, comerciales e industriales—, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción.

Se puede ver la amplia gama de actividades que se incluyen en la definición dada por la ley, pero la característica esencial de las actividades que comprende este inciso es que implican la prestación onerosa de una actividad, haciendo algo, o mandando a hacer algo sobre un inmueble perteneciente a un tercero.

Recordemos que el elemento condicionante del hecho imponible es la realización de un trabajo sobre inmueble ajeno, dicho concepto está definido por nuestro Código Civil, en el art. 2313:

Así, las "cosas" son muebles o inmuebles por su naturaleza, por accesión o por su carácter representativo.

Son inmuebles por su naturaleza las cosas que se encuentran por si mismas inmovilizadas o incorporadas al suelo naturalmente.

Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con tal de que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad. Asimismo los inmuebles por accesión quedan incluidos dentro del concepto de venta vertido en el artículo 2 inc. a de la ley de impuesto al valor agregado.

Son inmuebles pero por su carácter representativo, los instrumentos públicos donde constare la adquisición de derechos reales sobre inmuebles, con exclusión de los derechos reales de hipoteca y anticresis.

Elemento objetivo en obras sobre inmueble propio.

El inciso b) del artículo 3 de la ley de IVA dice:

b) Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.

Por otro lado el decreto reglamentario establece:

Art. 4º - A los efectos de lo dispuesto por el inciso b), del artículo 3º de la ley, se entenderá por obras a aquellas mejoras (construcciones, ampliaciones, instalaciones) que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente.

Cuando por la ubicación del inmueble no existiere tal obligación, la calidad de mejora se determinará por similitud con el tratamiento indicado precedentemente vigente en el mismo Municipio o Provincia o, en su defecto, en el Municipio o Provincia más cercano.

Art. 5º - No se encuentra alcanzada por el impuesto la venta de las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º de la ley, realizadas por los sujetos

comprendidos en el inciso d) de su artículo 4º, cuando por un lapso continuo o discontinuo de TRES (3) años -cumplido a la fecha en que se extienda la escritura traslativa de dominio o se otorgue la posesión, si este acto fuera anterior-, las mismas hubieran permanecido sujetas a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación, cuando la venta la realice alguno de los integrantes de un consorcio asimilado a condominio, incluidos los casos en los que por igual período al previsto precedentemente, hubiera afectado el inmueble a casa habitación.

En las situaciones previstas en este artículo, en el período fiscal en que se produzca la venta deberán reintegrarse los créditos fiscales oportunamente computados, atribuibles al bien que se transfiere.

En resumen, lo que hay que tener en cuenta es lo siguiente:

1. Las obras no deben representar meros trabajos de reparación, conservación o mantenimiento de los inmuebles, sino que estos trabajos deben incrementar su valor patrimonial.
2. La autorización por autoridad competente no es necesaria para la generación del hecho imponible, ya que la ley solo establece que debe ser una obra que esté sujeta a autorización de una autoridad competente, por lo que estaría gravado aun antes de comenzar con los trámites de autorización de la obra.
3. La norma no alcanza la simple ejecución de una obra sobre inmueble propio, sino que para que proceda el acto imponible debe darse la venta del bien inmueble donde se realiza la obra gravada. Teniendo en cuenta el concepto de esta figura, queda fuera del alcance del I.V.A. la simple reventa de inmuebles, sobre la cual el enajenante no hubiera construido las "mejoras" del caso.

4. Podemos apreciar, que los "momentos" que son relevantes para esta imposición, comprenden:
 - 1.1. La adquisición - por cualquier título - de un terreno.
 - 1.2. La ejecución de una obra.
 - 1.3. La concreción de una venta.
 - 1.4. La entrega de su posesión o transmisión de dominio.

5. La ley grava las obras efectuadas sobre inmueble propio de quien las enajena. Pero ha elegido como momento definitorio y preciso de su imposición, la venta, a través de dos alternativas, la entrega de la posesión, o la escritura traslativa de dominio si fuere simultánea con la entrega de la posesión.

Otras características que deben reunir las obras para que sean consideradas dentro del objeto del impuesto.

1. Pueden ser ejecutadas directamente por el sujeto titular del terreno o indirectamente por terceros, constituyéndose en este último caso el titular, en el capitalista que costee la obra.
2. Puede tratarse de obras totalmente nuevas o incorporadas a otras ya existentes.
3. No se efectúa aclaración alguna respecto del destino para el cual fueron construidas (Bienes de Cambio, Bienes de Uso, Inversión) o si son aptas para otros fines.
4. No interesa el plazo de ejecución de la obra.

El artículo 5º del Decreto Reglamentario, pretende dividir a las empresas que realizan obras sobre inmueble propio en "*empresas constructoras*" y "*empresas locadoras*". Si una empresa construye para alquilar y alquila durante un lapso prolongado, no es considerada empresa constructora. Y al no ser considerada empresa constructora, el día que enajene ese inmueble que ha construido, no

corresponde el gravamen. Y dice también el Art 5º del Decreto Reglamentario, que en estos supuestos deberá devolverse el crédito fiscal oportunamente computado, en el mismo período fiscal en el cual se produzca la enajenación del inmueble, o sea, al momento de realizarse la escritura o con entrega en posesión del bien inmueble.

Sobre este tema el Contador Balan, en el mismo ciclo ya mencionado, dice que: *la norma es imperfecta y tiene sus problemas. Agregó, que "aquellos que construyen para alquilar, deberán tener en consideración cuál es el hecho imponible que les puede llegar a caber, porque – a modo de resumen- uno puede decir lo siguiente: si se construye, se alquila y se vende dentro de un lapso corto que el Decreto Reglamentario pauta en 3 años, se mantiene la condición de empresa constructora y nada cambia. El crédito fiscal se computó correctamente y hay débito fiscal en el momento de la enajenación".*

En cambio, si se alquila por un período mayor a los 3 años, no es empresa constructora, con lo cual no hay débito fiscal en el momento de la enajenación del inmueble, pero existe la obligación de devolver el crédito fiscal.

Y por último, si se ha alquilado por más de 10 años, se aplica el tercer párrafo del artículo 11 de la Ley, que dice que " sólo debe devolverse el crédito fiscal, cuando el inmueble se venda dentro de los 10 años". O sea, el crédito fiscal quedaría firme, si la empresa constructora y locadora- por llamarla así- ha mantenido ese inmueble durante más de 10 años sometido a alquiler.

El artículo 5 del decreto reglamentario prevé que la enajenación de inmuebles contruidos por una empresa constructora no estará alcanzada por el impuesto, cuando habiendo transcurrido un lapso continuo o discontinuo de 3 años - desde la fecha en que se hubiera otorgado la posesión o se hubiera otorgado la respectiva escritura, lo que sea anterior - el inmueble hubiera permanecido sujeto a algún contrato de arrendamiento o derecho real como usufructo, uso, habitación o anticresis.

1.3.2. ANÁLISIS IMPOSITIVO - FINANCIERO

Ahora viendo cada una de estas tres circunstancias tendremos que analizar el efecto impositivo-financiero de tener que afrontar esta carga impositiva dependiendo del destino y del momento en que se produce la enajenación del bien. Dicha situación teniendo en cuenta la situación económica e inflacionaria de la Rep. Argentina toma suma importancia a la hora de evaluar este tipo de negocios.

Analizando las distintas alternativas:

Si se diera la circunstancia de vender antes de los 3 años el inmueble que se mantuvo en alquiler, al producirse dicha transferencia (nacimiento del hecho imponible) se generara el Débito Fiscal; en un periodo posterior al del momento de los cálculos de los Créditos Fiscales, con lo cual se estaría tributando una carga impositiva mayor que la que comparativamente se hubiese generado si se hubiese transferido al momento de finalizar las obras de construcción, ya que la base imponible de los Débitos Fiscales serian valores actuales de venta del inmueble, mientras que en el caso de los Créditos Fiscales se tomaron valores de costo histórico para su cálculo.

En otro caso, cuando se transfieran o desafecten de la actividad que originan operaciones gravadas obras efectuadas directamente o a través de terceros que hubieren generado oportunamente el cálculo del crédito fiscal, se deberá sumar al débito fiscal del período en que tal hecho ocurra, los créditos fiscales oportunamente tomados, siempre que dicha transferencia o desafectación ocurra dentro de los diez años siguientes a la finalización de la obra o de su afectación, lo que fuera posterior. En este caso el efecto impositivo-financiero va a ser menor que el planteado en el párrafo anterior, ya que estaremos sumando a nuestro DF del periodo en el cual se realiza la transferencia del inmueble, los CF tomados en su momento actualizados por el índice del art 47, esto tendrá un peso impositivo menor, por dos cuestiones en particular, por

un lado la base imponible de estos CF que se reintegraran estará conformada por los valores históricos del costo de construcción del inmueble y no por valores corrientes del día de la venta del inmueble, por otro lado el índice de actualización que se establece en el artículo 47 para aplicar sobre dichos créditos fiscales a reintegrar depende del índice general de precios confeccionado por INDEC, y el mismo en la actualidad está distorsionado con respecto a mediciones privadas sobre la realidad de este índice.

Por ultimo si la transferencia se realiza pasados diez años de afectado a una actividad de arrendamiento o algún derecho real, la transferencia del inmueble no va a resultar alcanzada, así como tampoco deberá reintegrarse el CF oportunamente computado.

A continuación a modo de ejemplo damos un caso especial de reintegro de crédito fiscal para el caso de condóminos en un consorcio de construcción cuyos propietarios son personas físicas:

DICTAMEN DAT 43/1987

La AFIP opinó que el consorcio de propietarios puede asimilarse a un condominio, y en consecuencia el hecho imponible se genera cuando cada condómino efectúa la venta a un tercero de la unidad que le fuera adjudicada. Los créditos fiscales acumulados por la construcción se transfieren en forma proporcional a su participación a cada condómino en el momento de la adjudicación. En cambio, continua diciendo el dictamen, si la construcción fuera hecha mediante la figuras de una sociedad civil o comercial, el hecho imponible se perfeccionará en el momento de la adjudicación de las unidades a los socios porque en ese momento se daría la transferencia del inmueble de la sociedad a los socios.

1.3.3. ELEMENTO SUBJETIVO Y TIPOS JURÍDICOS

El artículo 4º nombra a los Sujetos Pasivos:

Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

...

d) Sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.

En este inciso ubicaríamos a las empresas constructoras organizadas bajo cualquier forma jurídica, incluso las empresas unipersonales, que realicen obras sobre inmueble propio con el propósito de lucro con la posterior venta o ejecución de dicho bien.

e) Presten servicios gravados.

En este inciso se encuentran los prestatarios de servicios de obra sobre inmuebles ajenos siempre y cuando dichos servicios se encuentren alcanzados en cabeza del prestatario.

1.3.4. ELEMENTO TERRITORIAL

El artículo primero de la ley de impuesto al valor agregado destaca:

“ARTICULO 1º — Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre...”

Finalmente el elemento territorial del gravamen establece que van a estar alcanzadas dichas obras si se realizan dentro del territorio de la nación.

1.4. BASE IMPONIBLE

La regulación establece que:

En el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen. Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte atribuible a la misma, según el correspondiente avalúo fiscal o, en su defecto, el que resulte de aplicar al precio total la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En esta situación, si la venta se efectuara con pago diferido y se pactaran expresamente intereses, actualizaciones u otros ingresos derivados de ese diferimiento, éstos no integrarán el precio neto gravado. No obstante, si dichos conceptos estuvieran referidos a anticipos del precio cuyo pago debiera efectuarse antes del momento en el cual, de acuerdo con lo previsto en el inciso e) del artículo 5° debe considerarse perfeccionado el hecho imponible, los mismos incrementarán el precio convenido a fin de establecer el precio neto computable.

Para la comprensión del párrafo anterior tengamos en cuenta que el artículo 5 inc e) de la ley de I.V.A. establece que el hecho imponible se configurará con la transferencia del inmueble por escritura pública o con la entrega de la posesión del bien inmueble. Si bien dicho artículo dice que los intereses de financiación no formarán parte de la base imponible, hay que tener en cuenta los anticipos que se entreguen a cuenta del bien, así como también en el caso de alquiler con opción a compra, ya que ambos conceptos, ya sean los anticipos, como los alquileres (Leasing) previamente pagados antes de ejercer la opción de compra, formarán parte de la base imponible de este gravamen.

En otro apartado, para el caso del cálculo de la base imponible en el caso de servicio de obra sobre inmueble ajeno, la misma se conformará por el valor computable al servicio prestado por el contratista, albañil o empresa constructora, que en este caso será el sujeto pasivo del gravamen.

1.5. ALÍCUOTAS Y EXENCIONES EN LA CONSTRUCCIÓN

La alícuota general de IVA asciende al 21 % pero como veremos a continuación hay actividades favorecidas con alícuotas reducidas en un 50 %, por lo que la tasa equivaldría al 10,5 %. Existen situaciones que el legislador ha dejado exentas en la ley de impuesto al valor agregado, como así también, en otras leyes especiales.

1.5.1. VENTA DE VIVIENDAS EN GENERAL – ALÍCUOTA GENERAL

En general, la transferencia / venta de viviendas o construcciones, en todos los casos, **excepto cuando se trate de viviendas únicas para uso familiar, u obras sobre inmuebles pertenecientes a sujetos exentos**, estarán alcanzados por la alícuota general (21 %).

Algunos casos de venta de inmuebles o construcciones alcanzados por la alícuota general del 21 %:

a) Venta de viviendas u otra construcción a una persona física, no destinada a vivienda única familiar o bien vendidas a personas jurídicas.

b) Venta de paneles o componentes sueltos a una persona física o jurídica.

c) Venta de una ampliación o refacción a una persona física para una casa que es vivienda única familiar o que no es para una vivienda familiar.

d) Venta de una ampliación o refacción a una persona jurídica.

1.5.2. ALÍCUOTA REDUCIDA

Para aclarar los casos de alícuota reducida transcribiremos la parte pertinente de la regulación nacional, en su artículo 28 inc. c) dispone:

Art. 28...

... c) Los hechos imponible previstos en el inciso a) del artículo 3° destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso y los hechos imponible previstos en el inciso b) del artículo 3° destinados a vivienda;

Es decir que están alcanzados con una alícuota reducida, en este caso del 10.5 %, los hechos imponible del inciso a), del artículo 3, destinados a viviendas, se refiere a los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones civiles, comerciales e industriales, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso, y los hechos imponible previstos en el inciso b) del art. 3° destinados a vivienda esto es, las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.

Por otro lado el decreto 1230/96 hace una diferenciación estableciendo que la tasa diferencial dispuesta por el artículo 28, inciso c) de la ley de IVA no será aplicable cuando los trabajos consistan en la realización de obras de infraestructura complementaria de barrios destinados a viviendas, ya sea que las mismas estén directamente afectadas a las mismas (como es el caso de las cloacas, obras de electrificación, de provisión da agua corriente, pavimentación, etc.), o bien cubran necesidades sociales (tales como escuelas, puestos policiales, salas de primeros auxilios, centros comerciales y cualquier otra realizada con fines de urbanización) que

pasen a formar parte de los denominados espacios públicos, por lo tanto dichas obras estarán alcanzadas por la alícuota general del 21 %.

1.5.3. EXENCIONES

En cuanto a las exenciones estas están previstas en el mismo artículo 7 de la ley de impuesto al valor agregado, como así también en otras leyes especiales vigentes que determinan exenciones relacionadas con la actividad de construcción.

Intereses de préstamos para viviendas concedidos por el Fondo Nacional de la Vivienda.

El artículo 7, inciso h), punto 16., apartado 8, de la ley de IVA, destaca que:

Están exentos los intereses de préstamos para viviendas concedidos por el Fondo Nacional de la Vivienda (FoNaVi) y los correspondientes a préstamos para compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa habitación, en este último caso, cualquiera sea la condición del sujeto que lo otorgue. A sí mismo, el artículo 36 del Decreto Reglamentario de la ley de IVA sobre este tema dice que, la exención será procedente aun cuando se trate de intereses correspondientes a la financiación del precio pactado por la compra, construcción o mejora de la vivienda, o se originen en préstamos que se destinen a reemplazar, renovar o refinanciar aquellos que hubieran tenido la citada afectación y siempre que se acredite que tienen por finalidad la cancelación de estos últimos.

Ahora bien, ¿Qué se entiende por mejora? Dicha norma legal y el presente artículo, establece que se entenderá por "mejora" a las obras que reúnan los requisitos previstos en el artículo 4 de este reglamento.

El artículo 4 del D.R. L. IVA dice que:

... A los efectos de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 3° de la ley (obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio), se entenderá por obras a aquellas mejoras (construcciones, ampliaciones, instalaciones) que, de acuerdo con los códigos de edificación o disposiciones semejantes, se encuentren sujetas a denuncia, autorización o aprobación por autoridad competente.

Cuando por la ubicación del inmueble no existiere tal obligación, la calidad de mejora se determinará por similitud con el tratamiento indicado precedentemente vigente en el mismo Municipio o Provincia, o, en su defecto, en el Municipio o Provincia más cercano.

Por otro lado el artículo 36 del DR de IVA que reproducimos textualmente determina:

... Asimismo, en todos los casos, la documentación que respalda la operación deberá contener una manifestación expresa del prestatario en la que conste que el préstamo será afectado a una vivienda que constituye o constituirá su propia casa habitación, como así también, cuando se trate de mejoras, los elementos probatorios necesarios que acrediten su condición de tal, de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior, debiendo en ambos casos ajustarse a la forma y condiciones que al respecto establezca la AFIP.

Finalmente la Resolución General. 680 establece que sólo estarán exentos los intereses de este tipo de préstamo cuando se trate de una vivienda que será utilizada por el prestatario como su única casa habitación.

DICTAMEN: 73/2009 (D.A.T.): 20/10/2009: Debe ser para la "única" casa habitación del tomador.

Construcciones en instalaciones deportivas o clubes – Ley Boca Juniors 16 774.

Dichas obras de construcción, refacción o ampliación de estadios, instalaciones deportivas, así como también la adquisición de materiales por estas entidades, están exentas del Impuesto al valor agregado.

1.6. CASUÍSTICA ESPECIAL SOBRE TRABAJOS DE OBRA EN INMUEBLE AJENO

1.6.1. CONSTRUCCIONES DE CUALQUIER NATURALEZA

Se extiende a todas las construcciones sobre inmuebles ajenos en general, las que se basan en la actividad de "construir". Construir comprende: fabricar, erigir, edificar y hacer de nueva planta alguna cosa, como palacio, iglesia, casa, puente, navío, etc.

Para evitar dudas en algunos casos como lo son los de movimiento de suelos, es preciso citar una consulta hecha a AFIP sobre de "movimientos de tierras, desmontes, excavaciones y tareas de arenado" donde se dijo que tales trabajos se hallaban alcanzados por el impuesto "en tanto dichos movimientos, desmontes o compactaciones de suelo constituyan una etapa en la construcción y no se trate del simple movimiento de tierras cuyo fin sea la preparación de un predio destinado a la producción agropecuaria...

De la mencionada consulta podemos concluir respecto de la importancia que tiene definir el fin principal de las mencionadas actividades y su relación con una posterior construcción. Así pues, si nos encontramos frente a "perforaciones para el estudio de suelos" dichas tareas no se encontrarían incluidas dentro del inc. a) del art.3º de la Ley, sin perjuicio de su inclusión en el inc e) por lo que sería otro tipo de servicio, punto que no analizaremos en este trabajo.

Siguiendo con el tema movimiento de suelos, se transcribe el sumario de un dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica (DAT) de la AFIP donde aclara en qué

casos referidos al movimiento de suelo podrá aplicarse la alícuota reducida del 10,5 % sobre la base imponible de dichas tareas.

"DICTAMEN 78/2005 - DIRECCION DE ASESORIA TÉCNICA (DAT) - Buenos Aires, 14/12/05

Asunto. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Artículo 28, inciso c) de la ley del gravamen. Alícuota reducida. Movimientos de suelos. Consulta vinculante.

Sumario. Se concluyó que sólo los trabajos de movimiento de suelos realizados sobre lotes destinados a vivienda se hallan sujetos a la tasa reducida del tributo, en tanto que las obras efectuadas sobre los lotes cuyo destino sea distinto al indicado, se encuentran alcanzadas a la tasa general del impuesto.

Ello así, se indicó que a los efectos de facturar su trabajo y el gravamen atribuible al mismo, la rubrada deberá solicitarle a su contratante que le informe qué porcentaje del terreno representan los lotes destinados a vivienda, a fin de prorratear el precio entre éstos y los que se destinan a otros propósitos, sometiendo a los valores así obtenidos a la alícuota reducida y a la general, respectivamente."

Por otra parte, hay que analizar los supuestos de destrucciones o demoliciones de construcciones sobre terrenos que posteriormente sirvan para realizar una obra sobre el mismo suelo, cabe preguntarse si esto incrementaría el valor de dicho inmueble y por lo tanto si estaría alcanzado o no.

Las demoliciones pueden significar un agregado de valor económico a algo con el mismo efecto económico que la construcción. Sin embargo, el inc a) art. 3º de la ley no grava sino las construcciones, por más que ambas requieran el vuelco de una construcción preexistente sobre el inmueble, por lo tanto tales actividades de destrucción o demolición estarían alcanzadas por la ley por su encuadramiento como una prestación de servicios.

Sin embargo la Dirección General de Impositiva emitió en el año 1977 la instrucción N° 196, así como la consulta nro. 162. Conforme con las mismas, se expresó que las demoliciones si están contratadas como única obra total, se encuentran fuera del concepto de construcciones. Si, por el contrario, el mismo constituye un paso previo a una construcción gravada, en virtud de un único vínculo contractual, formando parte de una obra integral, se encuentra alcanzado por el impuesto dentro del ámbito del inc. a) del art. 3° de la Ley.

Por otra lado se indicó que la enajenación de los bienes (generalmente escombros, u otros materiales y desperdicios) resultantes de la demolición no goza de tal exclusión, ya que conformará la venta de bienes muebles para el I.V.A. y por lo tanto estarán alcanzados en el impuesto.

La misma conclusión fue la expresada a una consulta planteada a D.G.I., con fecha 03-07-78 respecto al caso de una empresa que se ocupaba de desarmar galpones para la Empresa Ferrocarriles Argentinos, dichos materiales podían ser revendidos, y de hacerlo, los mismos estarán alcanzados por el impuesto a la tasa general.

1.6.2. INSTALACIONES CIVILES, COMERCIALES E INDUSTRIALES

Estas instalaciones hacen referencia a la colocación en edificios o construcciones de los servicios que se vayan a utilizar. En términos de la ley ello se refiere a la acción de poner en el edificio con mayor o menor grado de adhesión, objetos que previamente han estado separados, y con una finalidad de proveer un uso o servicio esperado naturalmente de los mismos. Son ejemplos de esto, la Instalación de agua, instalación eléctrica, instalación de internet, etc.)

Debe, por otra parte, considerarse en forma muy general, la calificación de "civiles, comerciales o industriales" que consigna la ley. También pueden existir instalaciones navales, aéreas, pero el concepto no debe apartarnos de la realidad económica la que, define los actos gravados por la ley.

1.6.3. REPARACIONES Y TRABAJOS DE MANTENIMIENTO Y CONSERVACIÓN

En estas situaciones, al hablar de reparaciones, trabajos de mantenimiento y conservación, nos alejamos del concepto de obra o construcción nueva como se veía en las figuras anteriores, en este supuesto se deja el concepto de realizar un esfuerzo para crear algo nuevo, por el siguiente," aplicar el esfuerzo o trabajo, sobre algo preexistente, sin obtener nada nuevo".

Si acudimos a un diccionario éste nos dirá que la reparación es la acción y efecto de reparar o arreglar cosas materiales mal hechas o estropeadas, por lo que en ningún momento aparece la palabra creación, crear algo nuevo desde un principio.

Siguiendo con la palabra "mantener", dejar alguna cosa o algo en su ser, darle vigor y permanencia.

Y por último Conservar que significa "mantener o cuidar de su permanencia"

Analizando estas definiciones se puede concluir que en términos generales, los actos gravados del artículo 3º inc. a) de la ley se refieren a la realización o ejecución de algo, una edificación, o un agregado a un inmueble ajeno ya existente.

Para el caso de las reparaciones y el mantenimiento incluidos se refieren al hecho que tales tareas sean necesarias, indispensables o efectuadas con motivo de la necesidad de mantener en condiciones de uso para el fin propio, a cada inmueble sobre el que se efectúan tales tareas de mantenimiento, conservación y reparación.

1.6.4. DESAGOTE Y LIMPIEZA DE POZOS NEGROS

La D.G.I. emitió su dictamen N°6/75 sobre la materia. En el mismo se expreso así que "Los trabajos que se ejecutan tendrían por fin mantener y conservar en estado de utilización las referidas instalaciones, que forman parte del inmueble, ya que sin ellos las

mismas dejarían de cumplir el objeto para el que fueron construidas, debiendo ser sustituidas por otras".

El T.F.N. en fallo de Causa "Etchart, Héctor J." se pronunció en forma coincidente sobre este tema.

Luego el fallo de segunda instancia C.N.A. Sala I, Cont. Adm. Revocó la decisión anterior. Afirmó que "...en la medida en que ese trabajo no importa contribuir al ulterior normal funcionamiento de la instalación, permitiendo la absorción de las aguas servidas por el terreno, no puede considerarse que dicha tarea implique mantener o conservar el inmueble al no brindar potencialmente como resultado el adecuado cumplimiento del objetivo para el que fue construido".

Finalmente el tema quedó resuelto con la vigencia del Decreto 357/91, con el cual se especificó la mencionada actividad dentro del art.3º inc. e) pto.06, de la ley de impuesto al valor agregado.

1.6.5. RIEGO DE CAMINOS

El organismo administrador se pronunció sobre este tema en dos dictámenes.

El primero de ellos mediante el dictamen 25/76, D.G.I. trató esta figura, referida al riego de los caminos internos de un ingenio azucarero. La opinión final fue que tales trabajos, en caminos de tierra, constituyen labores de conservación, en razón de que técnicamente, los mismos se realizan con el objeto de preservar y mantener en estado de utilización a las mencionadas obras, y por lo tanto si encuadrarían dentro del art 3 inc. a) de obras sobre inmueble ajeno.

Por otro lado en el segundo dictamen reciente, el número 23/00, fue más contundente y dijo que Los trabajos de mantenimiento y conservación de caminos están alcanzados por el IVA, en virtud del artículo 3 inciso a) de la ley.

1.6.6. LIMPIEZA DE INMUEBLES

Al analizar la limpieza de inmuebles hay que diferenciar si tal limpieza consiste en meros trabajos de limpieza o en trabajos de limpieza que le devolverían operatividad al lugar y permitirían que sus partes sigan en funcionamiento, en este último caso estaría alcanzado tal como lo establece el Dictamen N° 6/75 que habla sobre los servicios de desagote y limpieza de pozos negros y cámaras sépticas que realizan camiones atmosféricos, los cuales constituían trabajos de mantenimiento y conservación del inmueble al permitir que sus partes sigan en funcionamiento.

En el mismo sentido que en el Dictamen N° 5/84, se expidió el organismo administrativo en lo referido a la desinfección, desinsectación y desratización de edificios, por lo tanto la interpretación es la de tratarlos como servicios alcanzados dado que le devuelven la operatividad y habitabilidad a tales edificios.

Otro de los temas incluidos en este dictamen 5/84 fue el de los trabajos de jardinería, donde destaca que el servicio de cortadora de césped encuadra en el artículo 3 inciso a) de la ley pues la expresión 'trabajos en general' comprende a los de mantenimiento y conservación. Por esta razón se halla gravado el servicio de carpido de veredas. Cabe aclarar en cuanto a los arreglos de plantas interiores que estos están alcanzados por el artículo 3 inciso e) de la ley del IVA en las restantes locaciones y prestaciones de servicios.

1.6.7. DESMALEZADO Y LIMPIEZA DE ZANJAS

Continuando con el criterio de devolverle operatividad y funcionamiento a un inmueble, la DGI se pronunció en una consulta sobre las actividades de corte de yuyos, desmalezado y limpieza de zanjas, nivelación y mantenimiento de senderos para cambistas (de ferrocarriles), diciendo que estos no eran solamente una mera limpieza de zonas y obras, sino que apuntan al mantenimiento de obras de infraestructura vial y

por tal motivo constituyen trabajos de mantenimiento y conservación alcanzados por el artículo 3º inciso a) de la LIVA.

1.6.8. SERVICIO DE TELEVISIÓN POR CABLE

El servicio de televisión satelital generalmente necesita de elementos y soportes complementarios para la prestación de dicho servicio tal como lo indica la instrucción N° 1/94 de la DGI, donde dice que se debe considerar que tanto las referidas instalaciones como los trabajos de puesta en funcionamiento y mantenimiento del sistema, constituyen el soporte necesario para la prestación del servicio principal, siendo secundarios al desarrollo de su actividad específica, motivo por el cual se encuentran alcanzados pero por otro tipo de prestación de servicios. Esta postura también es aplicada a los ingresos que obtuvieren las empresas de televisión por cable, provenientes de las instalaciones que realicen para brindar el servicio.

En cuanto a la instalación del cableado y en su caso los equipos receptores de señal, decodificadores, según el Dictamen N° 49/91 están alcanzados por el artículo 3 inciso a) de la ley, que impone la gravabilidad de los trabajos de construcción e instalación civiles, comerciales e industriales sobre inmueble ajeno sea cual fuere la denominación comercial adoptada para su percepción.

1.6.9. ALQUILER DE EQUIPOS

En el fallo TECNOMATTER S.A. –T.F.N. Sala “B”/94 se concluyó que las prestaciones complejas por alquiler de equipos con personal y prestaciones de personal que una empresa integrante de una sociedad accidental o en participación le hace a ésta, configuran locaciones de obra sobre inmueble ajeno alcanzadas por el impuesto al valor agregado.

1.6.10. OPERACIONES VINCULADAS CON POZOS PETROLÍFEROS

En la consulta echa a la DGI sobre el tema en 1976 se contemplaron diversas actividades. El Fisco consideró que las perforaciones de pozos de petróleo y gas constituyen obras sobre inmueble ajeno y por lo tanto incluidas en el artículo 3º inc. a) de la ley. Las actividades destinadas a colocar o retirar implementos del pozo para su reparación están alcanzadas también por el impuesto.

Los procesos de trabajos de finalización y desparafinación, de pozos y oleoductos se encuentran asimismo gravados, por considerarse incluidos en el art.3º inc. a).

1.6.11. INSTALACIÓN DE VIVIENDAS PREFABRICADAS

Como lo destaca el artículo 3 de la ley de IVA, donde establece que la instalación de viviendas prefabricadas se asemeja a trabajos de construcción y por lo tanto esta alcanzada como servicio de obra sobre inmueble ajeno.

ARTICULO 3º — Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

*a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones —civiles, comerciales e industriales—, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. **La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción.***

Esta modificación se incorpora en el año 1986 con el tratamiento de la Ley 23349, donde equipara a los trabajos de construcción con la instalación de viviendas prefabricadas.

Con anterioridad a la misma, gran parte de la doctrina consideraba venta de cosas muebles a la instalación de las referidas viviendas.

Estar encuadrado dentro de una modalidad u otra es importante dado que de hecho imponible configura el momento del nacimiento de la obligación tributaria, donde en la venta de una cosa mueble estaría dado con la facturación o la entrega de la cosa, lo que ocurra primero en el tiempo; y en el caso de un trabajo de obra sobre inmueble ajeno en el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o en el de la percepción total o parcial del precio o en el de la facturación, el que fuera anterior.

1.7. CASUÍSTICA ESPECIAL SOBRE CONSTRUCCIÓN EN INMUEBLES PROPIOS

1.7.1. CONSORCIOS DE CONSTRUCCIÓN

La particularidad que tiene un consorcio de construcción es el fin de asociar personas físicas o jurídicas para la realización de una actividad en este caso la de construcción de inmuebles.

Para el caso de construcciones sobre inmueble propio como punto de partida vamos a decir que la generación del hecho imponible tal como lo dice el artículo 5 de la ley de impuesto a las ganancias se generara con la transmisión a título oneroso del inmueble.

Por otro lado el decreto reglamentario regula el momento en el cual se va a generar el hecho imponible para el caso de construcciones sobre inmueble propio mediante la figura de un consorcio de construcción, las alternativas serán las siguientes:

- Consorcios formados por personas físicas: En estos casos el hecho imponible se generara al momento de que cada uno de los condóminos transfiera el inmueble a un tercero, existiendo la posibilidad que lo afecte a casa habitación durante 3 años y en ese caso, si posteriormente vendiese el inmueble tendría que reintegrar el CF oportunamente computado. (art 5 DR LIVA).
- Consorcios de propietarios conformados como Soc. civiles o comerciales. : En esta otra alternativa el artículo 26 del decreto reglamentario establece que la generación del hecho imponible ocurrirá al momento de la adjudicación y transferencia a cada uno de los integrantes del consorcio de construcción debido a la existencia de distintas personas que participan en la operatoria, por un lado la sociedad (consorcio de construcción) y por el otro los socios y futuros adquirientes de los inmuebles.

En distintas oportunidades se consultó al organismo administrador sobre si estaban alcanzadas o no las actividades de construcción en cabeza de los consorcios, por lo que se recibieron las siguientes respuestas:

DICTAMEN N° 21/95 - DIRECCIÓN ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

La adquisición en condominio por parte de dos empresas constructoras de un terreno para edificar en la misma proporción un inmueble destinado a viviendas individuales de las que una parte se enajenarán durante el transcurso de la construcción, percibiendo por dicha venta anticipos, y la otra parte se destinará a locación, denota la existencia de una actividad lucrativa para la cual se mancomunaron recursos de ambas firmas, constituyéndose un nuevo ente el cual conforme al artículo 4º, inciso d) de la ley del gravamen, resulta ser sujeto pasivo del impuesto.

En la situación planteada no es oponible el hecho que la compra de bienes y servicios destinados a la obra como así también el terreno hayan sido adquiridos y

documentados por separado, ya que en la realidad económica de la operatoria ya existía el esfuerzo mancomunado para realizar la construcción y por medio de ella obtener un lucro evidente, tales ventas y arrendamientos se encontraron alcanzadas en cabeza del nuevo ente y no en cabeza de cada uno de sus partícipes.

Los créditos fiscales que hayan sido facturados a cada una de las sociedades anónimas pueden ser computados por el nuevo ente siempre que se verifiquen respecto de ellas operaciones gravadas.

En otra consulta a la DGI, la N° 941104, se preguntaba sobre el tratamiento a acordar en el IVA a un condominio integrado por empresas, propietarias de inmuebles a fin de realizar obras de construcción con destino a locación y/o venta.

Se comunica que son sujetos pasivos del gravamen conforme lo dispuesto en el artículo 4° de la ley, todas aquéllas asociaciones o agrupamientos atípicos, que, en muchos casos, sin asumir formalmente una figura jurídica determinada, actúan en nombre de sus componentes con el propósito de realizar las actividades que se mencionan en el primer párrafo de dicho artículo —entre otras— empresas constructoras, atento la intención lucrativa que se persigue.

Ello no sería así, si se tratara de un consorcio, organizado en condominio, que no dirige su operatoria a terceros, sino que limita su actividad a realizar, al costo, una obra sobre inmueble propio, con el objeto que a la finalización de la misma se adjudique a cada condómino en la proporción que le corresponda, no concretándose en tal oportunidad el hecho imponible, en entendimiento de que aquéllos se consideran, desde el principio, propietarios de su parte del inmueble y constructores de su propia unidad edilicia. Consecuentemente, se encuentra alcanzada por el tributo cuando cada copropietario la transfiera a los adquirentes.

En este caso el fin perseguido por el condominio da la pauta del alcance o no del tributo, entendiéndose, que el mero aporte al condominio con el fin de construir al

costo un bien inmueble que luego pasara a sus partes en función de los aportes realizados por cada uno no constituye actividad alcanzada, ya que adolece del interés de lucro necesario para gravarlo en ese momento, sin peligro de que posteriormente, al momento de su transferencia a un tercero este quede alcanzado.

Veamos por último el siguiente fallo:

ARANO, DI CROCE Y DONATO - INTEGRANTES DE LA EX - DADAI SRL - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, SALA "C" - 7/06/01

El inmueble donde se construyó el edificio fue adquirido a nombre de la actora, y no de los consorcistas, de tal modo, la sociedad propietaria del terreno actuó como empresa constructora que vendió derechos sobre unidades en construcción mediante boletos de compraventa, sin perjuicio de que haya encuadrado la operatoria como un consorcio de construcción.

De los antecedentes administrativos agregados a la causa se concluye que la escrituración de la venta de las partes indivisas a cada uno de los adquirentes se produjo con posterioridad a la finalización de la obra; resultando que la actora actuó como empresa constructora y en consecuencia, alcanzada por el impuesto al valor agregado por la venta de las unidades.

En este fallo se ve claramente la situación de una empresa constructora que no tomó el recaudo de registrar a nombre de los condóminos el bien inmueble sobre el que se iba realizar la obra, o bien, quiso encuadrar en esta operatoria una transferencia a condóminos, cuando en realidad lo que se estaba generando era la venta de inmuebles con su concurrente generación del hecho imponible que grava el legislador, situaciones muy distintas, que tienen un impacto fiscal importante.

1.7.2. FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCIÓN

Por el dictamen N° 17/02 de la Dirección de Asesoría Técnica(DAT) de la AFIP se aclara que *"...en la transferencia fiduciaria del inmueble al fiduciario, no se produce la generación del hecho imponible dispuesto por la ley del tributo, por cuanto se encuentra ausente el elemento fundamental que caracteriza al mismo -la onerosidad de la transferencia"*.

No obstante lo indicado se concluyó que *"...en cada caso particular se deberán examinar las características del negocio subyacente al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él"*.

Teniendo en cuenta lo prescripto la transferencia de bienes inmuebles a un fideicomiso no perfecciona el hecho imponible previsto en el transcripto inciso e) del artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ya que el mismo solo alcanza a la "transferencia a título oneroso del inmueble", situación que en este caso no se daría dado que el fiduciario no entrega ninguna contraprestación por dicha transferencia de dominio imperfecto.

En el dictamen N° 34/96 de la DAT queda más claro el sentido de interpretar la realidad económica. En este caso el fiduciante estaría realizando obras sobre inmueble propio, porque si bien jurídicamente las obras y el terreno no integran su patrimonio, desde el punto de vista de la realidad económica es quien contrata la construcción de las mismas y quien percibirá los ingresos provenientes de las ventas de las unidades a través de la cancelación de la deuda que contrajo con el banco. Este encuadre, en el sentido de considerar que se trata de obras sobre inmueble propio, alcanzaría tanto al caso en que el originante es el titular del dominio como cuando existiera un enajenante fiduciante propietario de ese bien. En otro dictamen, sobre construcción a través de fideicomisos inmobiliarios. Frente al IVA no habrá hechos imponibles que

puedan atribuírseles subjetivamente, pues por su carácter estático no habrá realizado operación comercial alguna, solo se limita a realizar la administración de las construcciones que demandan sus fiduciantes.

Deberá atenderse al dato concreto de si el fondo fideicomitido protagoniza o no hechos imponible, ya que potencialmente tiene aptitud subjetiva. En este caso particular analizado en la actuación citada se entendió que la gestión empresarial estaba a cargo del fiduciante, quien era el real beneficiario y quien concretaba las operaciones del emprendimiento.

1.7.3. VENTA DE LOTES CON OBRA DE INFRAESTRUCTURA

Como se comentó anteriormente el Decreto 1230/96 dispuso que las obras de infraestructura en los barrios destinados a vivienda están alcanzadas por la tasa general del 21%, pese a que dichas obras no forman parte integrante del inmueble, sino que se cederían gratuitamente a la asociación civil del barrio que integra el emprendimiento inmobiliario y pasarían a ser parte del espacio público, entendiéndose como obras de infraestructura, a las veredas, cloacas externas, tendido eléctrico del barrio, etc., tal como lo dice el dictamen 3/2005

Cuando el contribuyente vende el lote entiende que este no está alcanzado dado que la venta de terrenos no está alcanzada por el impuesto. Por el contrario, para el Fisco existe una transferencia a título oneroso de las obras de infraestructura efectuadas, ya que aplicando el principio de realidad económica las mismas formarían parte del precio de los lotes, ya que estos no tendrían el mismo valor de no existir tales obras de infraestructuras comunes a todos los lotes, a pesar de que fueron cedidas a título gratuito.

En el Dictamen DAT 41/06, el Organismo Fiscal aplicando nuevamente el principio de la realidad económica determina que la sociedad que lleva adelante el

emprendimiento y es dueña de los lotes del barrio privado, le vende a cada comprador uno o más terrenos de uso privado conjuntamente con una acción por cada lote de la sociedad administradora, dueña de los espacios comunes y de sus obras. La sociedad por estas ventas no tributa IVA por no estar ninguna de las dos alcanzadas.

Sin embargo, el Fisco concluye que corresponde la gravabilidad de las obras de infraestructura a la tasa del 21%, sosteniendo que la verdadera naturaleza del acto depende de su real objeto y contenido, y no de la declaración con la que se los pretenda o crea caracterizar por quienes los producen, y más aún cuando la finalidad buscada es desvirtuar las operaciones de compraventa de inmuebles.

Últimamente el Fisco en el Dictamen DAT 58/2008, toma un criterio diferente en el caso de espacios entregadas a la Municipalidad para el trazado de calles. Tal entrega es gratuita por lo que las obras realizadas sobre ellas, estarán sujetas a al reintegro del crédito fiscal oportunamente computado en la obtención de las obras en cuestión, dado que nunca generarían DF.

Es decir, una vez más, estamos ante un tema controvertido que aún no está claro, y va a seguir generando controversias entre contribuyentes y la administración.

1.7.4. CONSTRUCCIONES EN CLUBES DE CAMPO

Mediante la conocida Ley Boca Juniors se eximió a todos los clubes deportivos de todo impuesto nacional para mejorar, ampliar, conservar o hacer modificaciones a todos los clubes deportivos de la Argentina, de cualquier división, como así también de cualquier deporte.

Por la resolución N° 20/06, se determina que el alcance de dicha exención será para todas las entidades incluidas en el artículo 20 de la ley de impuesto a las

ganancias con la correspondiente tramitación de dicha exención. Teniendo en cuenta que el beneficio se limita a la suma que constituye impuesto para la entidad deportiva, el proveedor no podrá computar como crédito fiscal el impuesto que le hubiera sido facturado por sus compras, locaciones o prestaciones vinculadas con las ventas en cuestión.

DICTAMEN N° 31/01 - DIRECCIÓN DE ASESORÍA TÉCNICA (DAT)

Las obras de construcción, refacción o ampliación de estadios o instalaciones deportivas llevadas a cabo por clubes deportivos (en el caso era un club náutico) al amparo de la ley 16.774, se encuentran comprendidas en la dispensa que lleve a cabo la rubrada.

Tal franquicia en el Impuesto al Valor Agregado que beneficia a los clubes deportivos se circunscribe a las compras de los materiales y los servicios que les sean prestados con destino a las obras de construcción, refacción o ampliación de las instalaciones de carácter exclusivamente deportivas, en la medida que las entidad se encuentre comprendida en lo dispuesto por el artículo 20, inciso m) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En una consulta a la DGI se expuso que la intención de la ley 16.774 es la de abaratar el costo de construcción o refacción de estadios o instalaciones deportivas que realicen clubes deportivos, por ende los hechos impositivos correspondientes a los proveedores, locadores y prestadores de servicios relacionados directamente con las obras comprendidas en la liberalidad, no se encuentran gravados por el Impuesto al Valor Agregado.

1.7.5. MEJORAS

La reglamentación define en su art.4° el concepto de mejoras, siendo la cualidad esencial que resulta de esta disposición la aclaración de que debe

entenderse por las mismas a las que necesiten autorización por los organismos de contralor de tales actividades de construcción o edificaciones.

Por lo tanto cabe aclarar que no todo trabajo que implique efectuar una mejora sobre un inmueble resultará alcanzado por el gravamen, dado que para ello deberá requerir una denuncia, aprobación o autorización de parte de la autoridad competente a tal fin.

Se interpreta que por más grande o pequeña que fuere, la tarea que exija la intervención obligatoria de una autoridad derivará en la incidencia del tributo, siempre que, a su vez, se trate de una "mejora" en el sentido anteriormente descripto.

En los lugares donde no existan organismos de contralor estas mejoras van a quedar igualmente alcanzadas, siempre y cuando tengan características similares a las gravadas en lugares donde si existe el poder de policía de un organismo administrativo, en cuyo caso dicha norma se remite a la existencia de disposiciones que al efecto, sean de aplicación por parte del municipio, o de la provincia; y si no fuere ello posible, por parte del municipio, o de la provincia más cercana.

El caso clásico sería el de la construcción de "mejoras", con el carácter de "obras" en el sentido que hemos comentado, en zonas rurales, en cualquier explotación minera, etc. La venta de tales predios significará el devengamiento del tributo, pese a que no haya habido intervención o aprobación de alguna autoridad con facultades competentes en el orden edilicio.

Siempre suele suceder que quedan situaciones alcanzadas que los sujetos no esperaban que estén gravadas, como por ejemplo el caso especial que podría citarse respecto de los molinos de agua en los campos. ¿Qué va a suceder en estos casos con la autorización de la autoridad competente? ¿Y si tampoco existe autoridad reguladora del uso del agua en ese lugar? esto podría significar que además del caso general de las autoridades municipales más próximas, también puede corresponder la intervención de cualquier ente que regule el riego y uso de aguas en otro lugar.

No importa el periodo de tiempo en el cual hayan sido realizadas dichas mejoras, pueden haber sido efectuadas escalonadamente en el tiempo. Es requisito que se trate de un trabajo que reúna las dos condiciones para que proceda la imposición.

Tampoco tiene importancia a los fines de la sujeción al impuesto el destino que pueda darle el adquirente las obras, ni si se trata de una obra nueva completa, o una obra que se incorpora a otra ya existente. En este último caso, la que va a estar alcanzada por la norma es la porción de obra añadida por el titular del inmueble. Y por ello si una empresa constructora adquiere un inmueble y le incorpora una mejora, cuando transfiere el bien inmueble estará alcanzada por el gravamen la obra añadida por la empresa constructora.

En el IVA se define a las operaciones alcanzadas a través de su manifestación onerosa, es decir, la venta, aporte, etc. No se da la imposición con la autoincorporación de obra sobre inmueble propio, esto sólo se perfecciona a través de la transferencia a título oneroso del inmueble sobre el cual se realizaron las obras, entendiéndose como transferencia a título oneroso las múltiples situaciones que establece la ley de IVA en el concepto de venta.

La cuestión es bastante insegura, pero parecería que el legislador no ha querido dejar ningún resquicio por el cual escapara de la imposición ninguna de las mejoras que ha pretendido gravar.

1.8. CONCLUSIONES SOBRE IVA

En base a lo anteriormente expuesto en el desarrollo de este capítulo, queda en claro que a la hora de determinar la gravabilidad de este impuesto hay que diferenciar las dos variables de esta actividad como lo son construcción sobre inmueble propio, o construcción sobre inmueble ajeno.

En primer lugar distinguir para el caso de servicio de obra sobre inmueble ajeno se asemeja a una simple prestación de servicio, donde el prestador del mismo va a ser el sujeto alcanzado por el gravamen y por lo tanto recayendo en cabeza de este los DF generados por tal prestación.

Por otro lado analizando los trabajos de obra sobre inmueble propio, en una primera vista hay que analizar el destino del mismo si va a permanecer afectado a casa habitación no estaría alcanzado, mientras que si se afecta a arrendamiento, o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, la gravabilidad que se generaría al momento de la venta depende del tiempo que haya sido afectado a este derecho real, computando este plazo desde la construcción del bien, de 0-3 se genera debito fiscal por la venta, de 3-10 años se debe reintegrar el crédito fiscal oportunamente computado, mientras que excedido el plazo de 10 años, la operación de venta no está alcanzada.

Cabe destacar, que en ambos casos no basta solo con tener en cuenta únicamente la palabra del legislador, la cual tiene algunos vacíos que generan dudas sobre su aplicación en ciertos casos, sino que además se debe tener en cuenta las resoluciones, dictámenes y consultas del órgano de contralor, así como también interpretaciones doctrinarias que ayudan a la correcta aplicación de la ley teniendo en cuenta la intención del legislador.

CAPÍTULO II- TRATAMIENTO IMPOSITIVO EN IMPUESTO A LAS GANANCIAS

2.1. INTRODUCCIÓN

El impuesto a las ganancias anteriormente llamado impuesto a las rentas, grava las ganancias obtenidas por los sujetos pasivos del impuesto, sean personas físicas, sucesiones indivisas o de existencia ideal. Este impuesto alcanza a las ganancias obtenidas en la República como fuera de ella para los residentes en el país y solo las obtenidas dentro del territorio argentino para los residentes en el exterior. Se entiende por residente en el país a aquellas personas físicas que no hayan permanecido más de 12 meses en el exterior u obtenga residencia en el extranjero. Las personas jurídicas son residentes en el país cuando están constituidas realmente en el país.

Este es un impuesto nacional y uno de los de mayor recaudación para las arcas del Estado Nacional, y debido al auge de las construcciones de inmuebles con el objetivo de evitar la devaluación de la moneda y como forma de ahorro, analizar el impuesto a las ganancias es de vital importancia para todos aquellos contadores que tienen clientes con calidad de empresas constructoras, vendedores de inmuebles, inversores, etc.

Debido a sus altas alícuotas, y los precios de los inmuebles, se convierte en una erogación de suma importancia para los contribuyentes del mismo. De esta manera si los contadores están informados sobre el tema pueden evitar que sus clientes abonen excesivos montos de impuesto.

2.2. DEFINICIONES

GANANCIAS

Según el art. 2 de la ley de impuesto a las ganancias, *son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas:*

1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3) Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga.

La ley es muy clara al momento de definir cuáles son las ganancias que se consideran alcanzadas por el tributo.

Según el inciso 1 del art. 2 de la ley habla de permanencia de fuente lo que se llama **teoría de la fuente** que se aplica a los sujetos personas físicas, y por la cual sería

indispensable la permanencia en el tiempo de la fuentes generadoras de ganancias, en nuestro caso el inmueble, para la gravabilidad de la ganancia.

Dentro del inciso 2 se comprende a la **teoría del balance** que grava todas las ganancias sin tener en cuenta la permanencia de la fuente y para los sujetos del art. 69 que son las personas de existencia ideal o sujetos empresas. Para estos sujetos pasivos estarán gravadas las ganancias que produzca el inmueble en su propiedad y además la ganancia que genere la transmisión del mismo a título oneroso.

Por último el inciso 3 grava en especial las acciones, cuotas, participaciones y bienes muebles amortizables por lo tanto no alcanza a los inmuebles ni modificaría la gravabilidad de las ganancias generadas por los mismos.

ENAJENACIÓN

El art. 3 de la ley explica que se entiende por enajenación a la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediere boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

SUJETOS EMPRESAS DEL ART. 69

El art. 69 de la ley enumera aquellos sujetos empresas alcanzados por la teoría del balance del art. 2 inciso 2 mencionado anteriormente, y dice:

1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país.

2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.

3. Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.

5. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1º de la ley 22.016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6º de dicha ley.

6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.

7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones.

Serán estos sujetos enumerados, aquellos que para la ley de ganancias tributarán sobre las ganancias generadas por el inmueble como fuente generadora de ingresos y también por las ganancias obtenidas en su transmisión.

AÑO FISCAL

En su art. 18 la ley explicita qué se entiende por año fiscal para el impuesto y cuándo se realiza la imputación de ganancias y gastos.

Así expresa que el ejercicio fiscal va del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Excepto:

Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas, se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente. Ósea se imputaran las ganancias al momento en que cierre ejercicio el sujeto empresa.

Las demás ganancias se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas, excepto las correspondientes a la primera categoría que se imputarán por el método de lo devengado. Para las otras ganancias entra en juego dos criterios de imputación, el criterio de lo devengado y el de lo percibido. La utilización de uno u otro dependerá de la categoría en la que se encuentre la ganancia a imputar, por eso la ley aclara que se utiliza el criterio de lo devengado para la primera categoría.

Se entiende por devengado el momento en que una ganancia está comprometida aunque no se haya realizado el ingreso material. Y por percibido el momento en que se genera el flujo material de la ganancia.

PRIMERA CATEGORÍA

La ley divide a las ganancias en cuatro categorías cada una de ellas haciendo referencia a distintos tipos de rentas. Las cuatro categorías son: rentas

del suelo, rentas del capital, beneficios de empresas y otros auxiliares, y del trabajo personal.

Nos interesan, por la casuística del trabajo de investigación, la primera y la tercera categoría.

La primera categoría no hace referencia a ganancias obtenidas por la construcción de inmuebles, pero si a aquellas que se generan por la posterior utilización de los mismos.

Son ganancias de la primera categoría en cuanto no correspondan a la tercera categoría:

- 1. El producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales.*
- 2. Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis.*
- 3. El valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar.*
- 4. La contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo.*
- 5. El importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario.*
- 6. El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes.*

7. *El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.*

TERCERA CATEGORÍA

El art. 49 de la ley declara cuales son las ganancias incluidas en la tercera categoría, que son los beneficios obtenidos por empresas y otros auxiliares de comercio. Por lo tanto no especifica las ganancias en sí que están incluidas en la categoría si no que se limita a nombrar aquellos sujetos cuyas ganancias estarán incluidas en la categoría.

Es pertinente tener en cuenta quienes tributan por la tercera categoría ya que en cabeza de estos sujetos quedan alcanzadas las ventas de inmuebles, los loteos con fines de urbanización y la edificación.

Son ganancias de la tercera categoría:

1. *Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.*
2. *Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste.*
3. *Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría.*
4. *Las derivadas de loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley Nº 13.512.*

... Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o

cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V. (Inciso incorporado a continuación del inciso d) por Ley N° 25.063, Título III, art.4°, inciso n). - Vigencia: A partir de su publicación en el Boletín Oficial y surtirá efecto para los ejercicios que cierran con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley o, en su caso, año fiscal en curso a dicha fecha.)

5. Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.

EMPRESA

Es necesario adjuntar a estas definiciones el concepto fiscal de empresa que se adopta, debido a la generalización que se hace sobre el concepto de empresa normalmente, puesto que estas empresas pueden ser persona físicas también.

DAT - DGI Dictamen N° 7/1980

Asunto: IMPUESTO A LAS GANANCIAS - Concepto fiscal de Empresa.

Sumario:...

Texto:

I.- Dado que la actual legislación tributaria ha incorporado de modo bastante generalizado, dentro de su contexto, la figura de "empresa" como responsable obligado en distintos gravámenes, se ha hecho llegar a esa Dirección, por diversos medios, la inquietud acerca de la acepción que, dentro del lenguaje fiscal, cabe acordar a tal vocablo para su correcta ubicación, ya que no se cuenta con una definición legal o reglamentaria que llegue a fijar el alcance y la interpretación atribuible a tales efectos. Por otra parte, las IX Jornadas Tributarias recomendaron la delimitación del concepto de "empresa".

Requerida la intervención de este Departamento a los fines explicitados, se interpreta que tal definición debe basarse en lo que sobre el particular ha

establecido de algún modo la doctrina de distintas disciplinas científicas, pero enfocado desde la óptica del derecho tributario y haciendo uso del mismo para salvar aquellas diferencias conceptuales en el alcance que cada una de ellas acuerda a dicho concepto, en función de la materia específica para la que se emitiera.

II.- De una escueta síntesis de los conceptos doctrinarios consultados podemos citar los siguientes:...

III.- Surge de todo lo expuesto que la definición del vocablo "empresa" debe quedar claramente separada de la de "sociedad", por cuanto cada uno de ellos abarca un ámbito distinto, si bien es posible la confusión a causa de que la gran mayoría de las empresas comerciales adoptan formas societarias, debiéndose diferenciar entre la empresa en sí misma y la persona que detenta su propiedad, sin perjuicio de la íntima conexión que los une.

Consecuentemente este Departamento Asesoría Técnica entiende que a todos los efectos fiscales el término "empresa" podría definirse como la "Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

EXENCIONES

Una exención es una ganancia que estando alcanzada por el impuesto, el legislador decidió no gravar por "equis" motivo. Consideramos importante la incorporación en la sección de definiciones, de algunas exenciones del art. 20 de la ley que tienen relación con la gravabilidad de la construcción y explotación de inmuebles.

De esta manera el art. 20 nombra como ganancias exentas:

a) *Las ganancias de los fiscos Nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1º de la Ley Nº 22.016.*

b) *Las ganancias de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que éstas acuerdan comprenda el gravamen de esta ley y siempre que las ganancias deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades.*

d) *Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etc.), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios.*

e) *Las ganancias de las instituciones religiosas.*

f) *Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.*

g) *Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados.*

m) *Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas*

actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el PODER EJECUTIVO.

o) El valor locativo de la casa habitación, cuando sea ocupada por sus propietarios.

u) Las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la Ley de Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Concursos Deportivos.

ESTABLECIMIENTOS ESTABLES

Cabe aclarar qué se entiende por establecimiento estable para la ley de impuesto a las ganancias, debido a que puede ser empresas constructoras.

Son establecimientos estables los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría. La definición precedente incluye a las construcciones, reconstrucciones, reparaciones y montajes cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a seis (6) meses, así como los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al establecido por la ley 13.512, realizados en países extranjeros.

LOTEOS CON FINES DE URBANIZACIÓN

El art. 89 de la LIG menciona qué se considera loteo con fines de urbanización:

Art. 89 - A efectos de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 49 de la ley, constituyen loteos con fines de urbanización aquellos en los que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:

a) que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes superior a CINCUENTA (50);

b) que en el término de DOS (2) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen -en forma parcial o global- más de CINCUENTA (50) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas. En los casos en que esta condición (venta de más de CINCUENTA (50) lotes) se verifique en más de UN (1) período fiscal, el contribuyente deberá presentar o rectificar su o sus declaraciones juradas, incluyendo el resultado atribuible a cada ejercicio e ingresar el gravamen dejado de oblar con más la actualización que establece la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan, dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración relativa al ejercicio fiscal en que la referida condición se verifique. Los resultados provenientes de posteriores ventas de lotes de la misma fracción o unidad de tierra, estarán también alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Los resultados provenientes de fraccionamientos de tierra obtenidos por los contribuyentes comprendidos en el apartado 2) del artículo 2º de la ley, estarán alcanzados en todos los casos por el impuesto, se cumplan o no las condiciones previstas en el párrafo precedente.

2.3. HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible se define como el hecho o acto o conjunto de estos, de naturaleza económica, previsto en forma precisa en la norma legal y cuyo perfeccionamiento da origen a la relación jurídica-tributaria principal, es decir, la obligación tributaria.

2.3.1. ELEMENTO OBJETIVO

Es la descripción del hecho generador de la obligación tributaria. Está dado por la realización de actos, hechos o actividades cuya consecuencia sea la obtención de ganancias.

Resulta oportuno aclarar que la ley impositiva utiliza los vocablos ganancias, rentas, rendimientos y enriquecimientos, como si fueran sinónimos. Por lo tanto la mención de cualquiera de ellos implicara que estamos en presencia de un resultado positivo (ingresos – egresos) – será quebranto cuando arroje pérdida- derivado de operaciones realizadas por un contribuyente en un periodo determinado.

Ganancias obtenidas por personas físicas o sucesiones indivisas.

Se considera ganancia en cabeza de estos sujetos a aquellas susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación. Se entiende por periodicidad a la frecuencia de los actos no accidentales dirigidos a la obtención de rentas, en nuestro caso, las derivadas del suelo. En cuanto a permanencia, la ley presupone la perdurabilidad de la fuente en el tiempo. Por último, la habilitación hace referencia a la explotación de la fuente productora sin que esta desaparezca, exista o no una finalidad lucrativa.

En el caso de los inmuebles en cabeza de personas físicas o sucesiones indivisas cumple con las tres condiciones siempre y cuando no se los transfiera, se los explote y no sea esporádico o accidental, por la que se aplica la teoría de la fuente quedando alcanzado por este impuesto, excepto cuando la persona física o sucesión indivisa se considera que cuenta con la estructura adecuada para operar como empresa comercial y realice la actividad que menciona el art. 49 inc. 4, por lo que se le aplicara la teoría del balance explicada en el punto siguiente.

Ganancias obtenidas por sujetos empresa

En este caso se consideran ganancias todas aquellas que cumplan o no con los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente productora, obtenidas por los responsables del art. 69 LIG y personas físicas o sucesiones indivisas que cumplan con los requisitos del art. 49 inc. 4.

Como puede observarse, la teoría de la fuente toma en cuenta a efectos de determinar las ganancias gravadas la actividad de la cual proviene la renta, en cambio la teoría del balance, toma en consideración al sujeto que la obtiene, gravando todas sus ganancias aún cuando sean esporádicas. Esto quiere decir que las rentas obtenidas por construcción, ventas, alquiler o explotación de inmuebles quedarán alcanzadas por el impuesto a las ganancias, dando cumplimiento a la teoría del balance.

2.3.2. ELEMENTO SUBJETIVO

El aspecto subjetivo es la definición del sujeto pasivo del impuesto, esto es, del contribuyente respecto del cual se verifica el hecho imponible. Serán entonces, sujetos pasivos del impuesto, personas de existencia visible, personas de existencia ideal, sucesiones indivisas y el caso particular de beneficiarios del exterior.

Personas de existencia visible

El artículo 1 de la LIG dice que todas las ganancias obtenidas por las personas de existencia visible quedan sujetas al gravamen, consecuentemente, siempre que cumplan los requisitos del artículo 2 inciso 1 (teoría de la fuente), quedarán sujetas al tributo, excepto que realicen lo mencionado en el art. 49 inc. 4.

Respecto a los inmuebles, las personas físicas titulares de los mismos que cumplan con dichos requisitos, estarán alcanzadas por el impuesto las ganancias obtenidas por la explotación de los mismos, como por ejemplo, la locación.

Sucesiones indivisas

Una sucesión indivisa no es una persona jurídica ni física, por lo tanto la ley de impuesto a las ganancias se aparta del código civil. Es un contribuyente que nace el día siguiente al fallecimiento del causante y desaparece en la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o se declare la validez del testamento que cumple la misma finalidad. Durante ese lapso de tiempo, tributa igual que la persona de existencia visible, es decir, por la teoría de la fuente.

Personas de existencia ideal

El impuesto a las ganancias presenta una particularidad respecto a este tipo de sujetos, puesto que no todos asumen la calidad de sujeto pasivo del impuesto, a tal efecto, cabe efectuar la siguiente distinción que surge del artículo 2 LIG, responsables del art. 69 de la ley, y demás sociedades, empresas y explotaciones unipersonales. Es de suma importancia esta distinción dado que tratándose de los primeros, estos asumirán el papel de sujetos pasivos. En cambio los restantes solo deben actuar como sujetos colectores de información a brindar a los socios o titular, quienes son los reales contribuyentes. Cuando la ley menciona a las demás sociedades, alude a las sociedades colectivas, accidentales o de hecho entre otras.

Debido a que estos sujetos tributan por teoría del balance, todas las ganancias derivadas de inmuebles, ya sea explotación o transferencia, estarán alcanzadas por este impuesto.

Beneficiarios del exterior

Se consideran beneficiarios del exterior a las personas físicas, sociedades, empresas o cualquier otro sujeto que no acredite residencia estable en la

República Argentina y perciba ganancias de fuente argentina en el exterior o en el país, directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país.

Por lo tanto, para que se verifique el hecho imponible en cabeza de uno de estos sujetos antes mencionados, debe existir la fuente argentina, en nuestro caso, debe ser titular de un inmueble en el país.

2.3.3. ASPECTO ESPACIAL

Este aspecto es la descripción del lugar en el que se configura el hecho imponible. De esta manera los residentes en el país tributarán por las ganancias obtenidas en el país y en el exterior, aplicándose el criterio de renta mundial. En cambio los residentes en el exterior, tributarán solo por las ganancias obtenidas en el país, como se dijo en el título anterior.

El artículo 5 de la LIG, establece un criterio general para las ganancias de fuente argentina, siendo estas las provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República Argentina (caso de inmuebles), la realización en el país de actos o actividades y hechos ocurridos en Argentina.

Por su parte, el artículo 9 del DR, enuncia rentas consideradas como de fuente argentina, entre ellas menciona, alquileres o arrendamientos provenientes de inmuebles situados en la república, y contraprestaciones recibidas por la constitución a favor de terceros, sobre inmuebles situados en el país, de derechos reales como usufructo, uso, habitación, anticresis, etc.

2.3.4. ASPECTO TEMPORAL

Es la descripción del momento en que se verifica el hecho imponible. En este sentido, el impuesto a las ganancias es un gravamen de ejercicio, es decir, de

formación sucesiva que consiste en la acumulación de actos, hecho o actividades que se verifican desde el primer día del ejercicio fiscal hasta el cierre de éste.

Teniendo en cuenta la definición de ejercicio fiscal, las ganancias obtenidas por personas físicas titulares de inmuebles se imputarán al ejercicio fiscal que van desde el 1 de enero al 31 de diciembre, en cambio para los sujetos de empresas, se imputan en base al cierre de ejercicio económico que puede o no coincidir con el año fiscal.

COHEN SALAMA, MOISÉS - TFN - SALA A - 26/06/1970

Construcción y venta de inmuebles: En lo atinente al año de imputación de los beneficios derivados de la construcción y venta de inmuebles, el Fisco Nacional procedió correctamente al considerar, a estos efectos, el año de la celebración de los respectivos boletos de compraventa, en los casos en que los mismos fueron exhibidos por el recurrente. En cambio, en los casos en los cuales los boletos de compraventa que el actor manifiesta haber celebrado, no fueron hallados ni de alguna manera probada su existencia, la inspección actuante tomó como fecha de celebración de la compraventa la de la escritura traslativa de dominio respectiva. Por su parte, el actor no probó tampoco en autos que en estos casos, la operación de compraventa se hubiere realizado en años distintos a los que surgen de las escrituras mencionadas.

2.4. BASE IMPONIBLE

La base imponible será el monto de la ganancia neta, una vez detraídas las deducciones admitidas sobre el cual se aplicará la alícuota del impuesto.

Ahora bien, para el cálculo de la base imponible, hay que separar si los inmuebles revisten el carácter de bienes de uso o bienes de cambio.

En el caso de que los inmuebles sean bienes de cambio para el contribuyente, hay que analizar su valuación impositiva, para ellos es necesario remitirnos al art. 55 de la LIG.

Art. 55 - Para practicar el balance impositivo, las existencias de inmuebles y obras en construcción que tengan el carácter de bienes de cambio deberán computarse por los importes que se determinen conforme las siguientes normas:

a) Inmuebles adquiridos:

Al valor de adquisición -incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación- actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio.

b) Inmuebles construidos:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo al inciso anterior, se le adicionará el costo de construcción actualizado desde la fecha de finalización de la construcción hasta la fecha de cierre del ejercicio. El costo de construcción se establecerá actualizando los importes invertidos en la construcción, desde la fecha en que se hubieran realizado cada una de las inversiones hasta la fecha de finalización de la construcción.

c) Obras en construcción:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo al inciso a), se le adicionará el importe que resulte de actualizar las sumas invertidas desde la fecha en que se efectuó la inversión hasta la fecha de cierre del ejercicio.

d) Mejoras:

El valor de las mejoras se determinará actualizando cada una de las sumas invertidas, desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras y el monto obtenido se actualizará desde esta última fecha hasta la fecha de cierre del ejercicio. Cuando se trate de mejoras en curso,

las inversiones se actualizarán desde la fecha en que se efectuaron hasta la fecha de cierre del ejercicio.

En los casos en que se enajenen algunos de los bienes comprendidos en el presente artículo, el costo a imputar será igual al valor impositivo que se les hubiere asignado en el inventario inicial correspondiente al ejercicio en que se realice la venta. Si se hubieran realizado inversiones desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de venta, su importe se adicionará, sin actualizar, al precitado costo.

A los fines de la actualización prevista en el presente artículo, los índices a aplicar serán los mencionados en el artículo 89 (ajuste por inflación).

Del artículo mencionado anteriormente, surge que los inmuebles que se tengan con carácter de bien de cambio, al cierre del ejercicio, deberán ser valuados a su costo de reposición.

Además, el artículo 56 de la ley, dice que en caso de que al cierre del ejercicio, la valuación de los inmuebles (en este caso), podrá disminuirse siempre y cuando se demuestre que el valor de plaza de dichos bienes es inferior a la valuación impositiva acarreada.

Art. 56 - A los fines de la valuación de las existencias de bienes de cambio, cuando pueda probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado de conformidad con lo establecido en los artículos 52 y 55, podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria. Para hacer uso de la presente opción, deberá informarse a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se hubiera empleado dicho costo para la valuación de las referidas existencias.

La base imponible para estos inmuebles con carácter de bien de cambio será el precio de venta que surge de la escritura traslativa de dominio o

documento equivalente menos el costo computable resultante del artículo 55 mencionado anteriormente.

En cambio cuando los inmuebles se posean como bienes de uso, la valuación la establecerá el artículo 59 de la LIG, siendo la base imponible el precio de venta (surge de la escritura traslativa de dominio o documento equivalente), menos gastos deducibles y costo computable del artículo mencionado. En ningún caso en el precio de enajenación se incluirá el importe de intereses reales o presuntos.

Art. 59 - Cuando se enajenen inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el costo computable que resulte por aplicación de las normas del presente artículo:

a) Inmuebles adquiridos:

El costo de adquisición -incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación- actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de enajenación.

b) Inmuebles contruidos:

El costo de construcción se establecerá actualizando cada una de las inversiones, desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización de la construcción.

Al valor del terreno determinado de acuerdo al inciso a), se le adicionará el costo de construcción actualizado desde la fecha de finalización de la construcción hasta la fecha de enajenación.

c) Obras en construcción:

El valor del terreno determinado conforme al inciso a), más el importe que resulte de actualizar cada una de las inversiones desde la fecha en que se realizaron hasta la fecha de enajenación.

Si se hubieran efectuado mejoras sobre los bienes enajenados, el valor de las mismas se establecerá actualizando las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras, computándose como costo dicho valor, actualizado desde la fecha de finalización hasta la fecha de enajenación. Cuando se trate de mejoras en curso, el costo se establecerá actualizando las inversiones desde la fecha en que se efectuaron hasta la fecha de enajenación del bien.

En los casos en que los bienes enajenados hubieran estado afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, a los montos obtenidos de acuerdo a lo establecido en los párrafos anteriores se les restará el importe que resulte de aplicar las amortizaciones a que se refiere el artículo 83, por los períodos en que los bienes hubieran estado afectados a dichas actividades.

Cuando el enajenante sea un sujeto obligado a efectuar el ajuste por inflación establecido en el Título VI, será de aplicación lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 58.

La actualización prevista en el presente artículo se efectuará aplicando los índices mencionados en el artículo 89.

Art. 83 - En concepto de amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, excepto bienes de cambio, se admitirá deducir el DOS POR CIENTO (2 %) anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta la

relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que se practique al efecto, hasta agotar dicho costo o valor.

A los fines del cálculo de la amortización a que se refiere el párrafo anterior, la misma deberá practicarse desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien, hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión.

El importe resultante se ajustará conforme al procedimiento indicado en el inciso 2) del artículo 84.

La DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA podrá admitir la aplicación de porcentajes anuales superiores al DOS POR CIENTO (2 %), cuando se pruebe fehacientemente que la vida útil de los inmuebles es inferior a CINCUENTA (50) años y a condición de que se comunique a dicho Organismo tal circunstancia, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al primer ejercicio fiscal en el cual se apliquen.

Cabe aclarar nuevamente, que la enajenación de inmuebles afectados como bienes de uso, solamente estará alcanzada para los sujetos del artículo 69 LIG, ya que tributan por teoría del balance, es decir, por todas sus ganancias.

Las ganancias de inmuebles afectados a locación o cualquier otra incluida en la primera categoría (rentas del suelo), tendrán como base imponible de este impuesto, el valor del canon acordado entre las partes menos los gastos deducibles.

En el caso de empresas constructoras que realicen obras sobre inmuebles de terceros, habrá que tener en cuenta el artículo 74 LIG para obtener la base imponible del ejercicio fiscal correspondiente, el cual da dos métodos de imputación de dicha ganancia a opción del contribuyente, para el caso de obras que afecten a más de un período fiscal.

Art. 74 - En el caso de construcciones, reconstrucciones y reparaciones de cualquier naturaleza para terceros, en que las operaciones generadoras del beneficio afecten a más de un período fiscal, el resultado bruto de las mismas deberá ser declarado de acuerdo con alguno de los siguientes métodos, a opción del contribuyente:

a) Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de aplicar, sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta previsto por el contribuyente para toda la obra.

Dicho coeficiente podrá ser modificado -para la parte correspondiente a ejercicios aún no declarados- en caso de evidente alteración de lo previsto al contratar.

Los porcentajes a que se ha hecho referencia precedentemente se hallan sujetos a la aprobación de la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA.

b) Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por todos los trabajos realizados en el mismo, los gastos y demás elementos determinantes del costo de tales trabajos.

Cuando la determinación del beneficio en la forma indicada no fuera posible o resultare dificultosa, podrá calcularse la utilidad bruta contenida en lo construido siguiendo un procedimiento análogo al indicado en el inciso a).

En el caso de obras que afecten a DOS (2) períodos fiscales, pero su duración total no exceda de UN (1) año, el resultado podrá declararse en el ejercicio en que se termine la obra.

La DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, si lo considera justificado, podrá autorizar igual tratamiento para aquellas obras que demoren más de UN (1) año, cuando tal demora sea motivada por circunstancias especiales (huelga, falta de material, etc.).

En los casos de los incisos a) y b), la diferencia en más o en menos que se obtenga en definitiva, resultante de comparar la utilidad bruta final de toda la obra con la establecida mediante alguno de los procedimientos indicados en dichos incisos, deberá incidir en el año en que la obra se concluya.

Elegido un método, el mismo deberá ser aplicado a todas las obras, trabajos, etcétera, que efectúe el contribuyente y no podrá ser cambiado sin previa autorización expresa de la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, la que determinará a partir de qué período fiscal podrá cambiarse el método.

Creemos conveniente mencionar los siguientes artículos que alcanzan a la determinación de la base imponible, más específicamente al costo computable.

Art. 91 - Para establecer el resultado proveniente de la enajenación de inmuebles en lotes (loteos) a que se refiere el inciso d) del artículo 49 de la ley, el costo de los lotes que resulten del fraccionamiento comprenderá también el correspondiente a aquellas superficies de terreno que, de acuerdo con las normas dictadas por la autoridad competente, deben reservarse para usos públicos (calles, ochavas, plazas, etc.).

El costo atribuible a las fracciones de terreno aludidas en el párrafo anterior, deberá distribuirse proporcionalmente entre el total de lotes que resulten del respectivo fraccionamiento, teniendo en cuenta la superficie de cada uno de ellos.

Art. 92 - En el caso de enajenación de inmuebles que originen resultados alcanzados parcialmente por el gravamen, en razón del carácter del enajenante y su afectación parcial a actividades o inversiones que generen rentas sujetas al impuesto, la determinación de dicho resultado se efectuará teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que se practique al efecto.

Art. 93 - Para el caso de venta de inmuebles que no tengan costo individual, por estar empadronados junto con otros formando una unidad o dentro de una

fracción de tierra de mayor extensión, se establecerá la parte del costo que corresponda a la fracción vendida sobre la base de la proporción que la misma represente respecto de la superficie, alquiler o valor locativo del conjunto.

Art. 94 - En los casos de ventas judiciales de inmuebles por subasta pública, la enajenación se considerará configurada en el momento en que quede firme el auto respectivo de aprobación del remate.

RESOLUCIÓN N° 2/07 (SDG TLJ)

Se consulta acerca del criterio aplicable para determinar el costo computable en el caso de venta de un inmueble previamente adquirido y afectado a la actividad como bien de uso.

Se concluye que el costo computable es el de adquisición impositiva actualizada al 31/03/92, neta de las amortizaciones correspondientes.

DICTAMEN N° 88/06 (DI ATEC)

De acuerdo con los lineamientos previstos en los artículos 59 de la ley del gravamen y 39 de la Ley N° 24.073 el costo computable en el caso de la enajenación de un bien de uso inmueble es el costo de adquisición impositivo actualizado al 31/03/92, neto de las amortizaciones correspondientes.

Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada en los términos de la Resolución General N° 1.948 por la responsable del epígrafe, mediante la cual consulta acerca del criterio aplicable para determinar el costo computable en el caso de la venta de un inmueble.

[...]

Así corresponde destacar que, en el caso de enajenación de inmuebles, el artículo 88 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen expresa que "el costo

computable será el que resulte del procedimiento indicado en los artículos 55 ó 59 de la ley, según se trate de inmuebles que tengan o no el carácter de bienes de cambio".

[...] y al artículo 59 de la ley del gravamen, se interpreta que el bien inmueble por el cual se consulta tenía para la empresa el carácter de un bien de uso.

Descrito ello, es dable señalar que el inciso a) del artículo 59 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, al establecer cómo determinar el costo de los bienes inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio, dispone que el costo computable para los Inmuebles adquiridos es el valor" de adquisición – incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación – actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de enajenación".

Asimismo, su tercer párrafo establece que "en los casos en que los bienes enajenados hubieran estado afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el Impuesto, a los montos obtenidos de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores se les restará el importe que resulte de aplicar las amortizaciones a que se refiere el artículo 83, por los períodos en que los bienes hubieran estado afectados a dichas actividades".

En tanto, su penúltimo párrafo aclara que "cuando el enajenante sea un sujeto obligado a efectuar el ajuste por inflación establecido en el Título VI, será de aplicación lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 58", el cual establece que "los sujetos que deban efectuar el ajuste por inflación establecido en el Título VI, para determinar el costo computable, actualizarán los costos de adquisición, elaboración, inversión o afectación hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquel en que se realice la enajenación".

DICT. (DAT [DGI - AFP]) 72/2005

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General [...], las cuales se originan en la consulta formulada en los términos de la resolución general 858 por la responsable del epígrafe, a través de la cual solicita se dilucide el tratamiento tributario que, en su carácter de agente de retención, corresponde dispensar a la operatoria que seguidamente describe.

Informa que don Alfredo [...] CUIL [...] y doña Amable [...] CUIL [...], según surge de la escritura de fecha [...] /7/2005, transmiten el dominio a título de venta bajo el régimen de la Ley 13512 de Propiedad Horizontal.

Señala que, en dicha oportunidad retuvo el 3% (tres por ciento) del valor de la venta, correspondiente al impuesto a las ganancias, entendiendo que la retención efectuada se encuentra prevista en la mencionada resolución general.

A mayor abundamiento entiende que conforme lo dispone el artículo 49, inciso d) de la ley del gravamen, la enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13512 se encuentra dentro del objeto del impuesto a las ganancias.

Además, plantean que en otra escritura anterior le retuvieron el 1,5% correspondiente al impuesto a la transferencia de inmuebles.

Por último, la escribana interviniente expresa que la resolución de la presente consulta también resulta relevante para las operaciones futuras, dado que aún quedan unidades funcionales por vender.

II. En primer término, cabe señalar que el interrogante planteado gira en torno a dilucidar el ámbito tributario que alcanza al beneficio emergente de la

enajenación de un inmueble construido bajo el Régimen de Propiedad Horizontal, en el caso que la operatoria sea realizada por personas físicas.

Aclarado ello, se procederá seguidamente a reseñar la normativa que gobierna la materia.

Al respecto, cabe recordar que el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas fue instaurado mediante la sanción de la ley 23905, cuyo artículo 7 dispone que el mismo se aplique "... sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país".

Siendo además que el artículo 8, párrafo 1 aclara que "Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que transfieran inmuebles, en la medida que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto".

Por otra parte, corresponde destacar que el artículo 49, inciso d) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.) incluye entre las rentas de la tercera categoría a "... las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13512 ...".

En tanto el artículo 90 de la reglamentación de esta última ley aclara que "Las ganancias provenientes de la edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de la ley 13512 y sus modif., se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuere la cantidad de unidades construidas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción".

Relacionado con uno u otro proceder la resolución general (DGI) 3026 al regular la retención a practicar, mediante su artículo 6 determina para las

operaciones gravadas por el impuesto a las ganancias la alícuota del tres por ciento (3%)".

En tanto la resolución general (DGI) 3319 también mediante su artículo 6 establece para el impuesto a las transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas la alícuota del 0,15% (quince por mil).

Como puede apreciarse, de la normativa glosada se desprende que las ventas de inmuebles realizadas por personas físicas y/o sucesiones indivisas estarán -en principio- alcanzadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles, excepto que la operatoria se encuentre sujeta al ámbito de imposición del impuesto a las ganancias.

En tal sentido, corresponde mencionar precisamente que este último tributo considera comprendidas dentro de su marco normativo a las rentas generadas por la construcción y venta de edificios bajo el régimen de la ley 13512 a terceros.

Sobre el particular, cabe traer a colación el dictamen (DATyJ) 66/1982, el cual al analizar el tema en debate concluyó que el encuadramiento en las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias "... alcanza a los resultados obtenidos por enajenaciones efectuadas bajo el Régimen de Propiedad Horizontal, por quienes hayan construido unidades para vender".

En el mismo sentido en el dictamen (DAT) 80/1996 se expresó que "... cuando la ley se refiere en su artículo 49, inciso d), a ganancias provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la ley 13512, debe tenerse en cuenta el ánimo del responsable al efectuar la construcción, el cual queda de manifiesto con el tipo de afectación de los inmuebles a la finalización de aquélla".

Queda en claro que a través de la jurisprudencia administrativa descripta sólo se encontrarán gravadas por el impuesto a las ganancias aquellas operaciones en las que se evidencie, a través del destino dado a las viviendas que el constructor-

vendedor posee un propósito de lucro con la construcción y enajenación de los inmuebles de que se trate.

Es decir que si las unidades se construyeron para luego darle un destino distinto a la venta, como podría ser la locación o vivienda por un tiempo relativamente prolongado, la posterior venta de las mismas, en este caso en cabeza de otro sujeto que no tuvo ánimo de lucrar con la construcción y venta de las unidades, se encontrará alcanzada por el impuesto a las transferencias de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, correspondiendo por consiguiente aplicar la alícuota del 15% (quince por mil) establecida en el artículo 6 de la resolución general (DGI) 3319.

Por el contrario, si la construcción tuvo como firme propósito la edificación y venta exigidos por los preceptos legales para considerar incluida la operación en el artículo 49, inciso d) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, aun tratándose de la venta de una sola unidad, la operación se encontrará comprendida en el artículo 6, inciso 2) de la resolución general (DGI) 3026, y por lo tanto alcanzada por la alícuota de retención del tres por ciento (3%).

2.5. CASUÍSTICAS ESPECIALES

Cabe mencionar nuevamente que según la ley de impuesto a las ganancias, se entiende como enajenación, la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición en la que se transmita el dominio a título oneroso. Cuando la transferencia sea por un precio determinado, es decir, permuta, dación en pago, etc., el precio se determinará considerando el valor de plaza a la fecha de enajenación.

Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre

que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

Uno de los casos especiales, en cuanto al tratamiento de inmuebles es la "venta y reemplazo", dicha opción da la posibilidad de obtener beneficios fiscales que procederemos a comentar.

2.5.1. VENTA Y REEMPLAZO

Según la LIG en su artículo 67 la DGI nos da la posibilidad, con respecto a los bienes muebles amortizables, a optar por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de UN (1) año. Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia.

Cabe mencionar que el decreto reglamentario, que es quien reglamente dicha ley, establece que dicha opción debe manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración de jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones ,adquisición y venta, en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro.

Con respecto a lo que más nos interesa, que es el tratamiento de los inmuebles como bien de uso, el reemplazo se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.

Al mencionar que podemos obtener dicho beneficio con un terreno previamente adquirido el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias menciona que; *La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a UN (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de CUATRO (4) años a contar desde su iniciación.*

Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados.

Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.

A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados a la explotación ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando el índice mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada ADMINISTRACIÓN FEDERAL para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo.

Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble afectado a la explotación, al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes.

En los casos en que el reemplazo del inmueble afectado a la explotación se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación —a los mismos efectos— se realizará entre el importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras.

La administración federal de ingresos públicos establece que quienes ejerzan dicho beneficio del artículo 67 deberán comunicarla a este Organismo, ingresando con clave fiscal al servicio “Transferencia de Inmuebles” disponible en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gov.ar>), conforme a lo dispuesto por la Resolución General Nº 1345, sus modificatorias y complementaria. Como constancia de la transacción realizada el sistema emitirá un acuse de recibo.

Una vez efectuada la comunicación, el solicitante obtendrá en el servicio señalado en el artículo anterior, un “certificado de no retención”, De tratarse de transferencia de inmuebles: deberá ser exhibido al escribano interviniente en la operación de venta, conforme lo prevé el Artículo 24 inciso b) de la Resolución General Nº 2139. El escribano actuante, ante la falta de presentación del citado certificado, practicará la retención del gravamen, sin considerar suma alguna en concepto de opción.

Los responsables señalados deberán, asimismo, informar sobre el cumplimiento que oportunamente den a la obligación de adquirir o, en su caso, iniciar la construcción del o de los bienes de reemplazo, mediante comunicación a esta Administración Federal a través del procedimiento dispuesto en el citado artículo, dentro de los plazos que otorgan los Artículos 67 de la ley del gravamen y 96 de su Decreto Reglamentario.

Cuando el bien de reemplazo fuera un inmueble a construir, corresponderá que los responsables comuniquen de la forma indicada y dentro del plazo de CUATRO (4) años, que establece el Artículo 96 de la citada reglamentación, los datos relativos a la finalización de la construcción.

Con respecto al beneficio fiscal de “venta y reemplazo”, existe jurisprudencia que permite esclarecer ciertos puntos, como por ejemplo los siguientes:

SANTIESTRELLA S.A. - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN SALA "B" - 5/12/06

El Organismo Recaudador a raíz de una fiscalización sobre ejercicio fiscal del año 2002, detectó que la empresa había realizado un ajuste improcedente utilizando la opción de reemplazo sobre un inmueble rural presuntamente no amortizable. La posición del contribuyente fue sostener que, en virtud del principio de legalidad aplicable en materia tributaria, el art. 67 de la ley del impuesto a las ganancias no restringía el ejercicio de la opción de venta y reemplazo a que el bien adquirido fuera amortizable. Así señaló que, en el segundo párrafo de dicha normativa, se dispone que la opción también será aplicable cuando el bien reemplazado, sea un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación. Afirmó que la ley no condiciona el ejercicio de la opción a que el inmueble adquirido resulte amortizable, sino tan solo a que el bien se afecte a la explotación como bien de uso, y que tampoco requiere que el bien inmueble adquirido reemplace al enajenado, aclarando que la reinversión y la consiguiente opción de afectar el resultado de la enajenación al costo, puede hacerse también cuando se adquieran otros bienes de uso afectados a la explotación. Asimismo, la apelación encontró sustento en el enunciado que realiza el segundo párrafo del art. 96 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo en la cual se establece que: "Por reemplazo de un bien afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en el de un edificio", para así sostener que la norma no define como reemplazo, la adquisición de un inmueble amortizable, sino la adquisición de "otro" inmueble que se afecte a la explotación como bien de uso.

Cito también el Dictamen 43/2004 (DAT), en el cual el mismo Organismo Recaudador sostiene que resultaría procedente la opción de imputar la ganancia obtenida por un inmueble afectado a una explotación agropecuaria, que genera ganancias de tercera categoría, al costo de un nuevo inmueble agropecuario, si el reemplazo se realiza dentro del año.

Por último señaló que al haberse efectuado la venta y adquisición de inmuebles bajo el ropaje jurídico de una permuta, no era necesaria la presentación del formulario 235 — exigido por la Res. General 2278.

El Organismo Recaudador, contestando los argumentos de la empresa, sostuvo principalmente que debía efectuarse un análisis conjunto de la ley del impuesto (art. 67) con el decreto reglamentario (art. 96) a partir del cual se determinaría que para la procedencia del beneficio, el bien de reemplazo debe ser amortizable. Sosteniendo así que en caso de que se efectúe una interpretación contraria implicaría conceder un beneficio que la norma tributaria en cuestión no prevé. Asimismo señala que en los casos de permuta no existe eximición de la obligación formal de presentación del formulario 235.

La mayoría del TFN sostuvo en sus consideraciones que: “En efecto, el sistema de venta y reemplazo que instituye la ley no es meramente un mecanismo de diferimiento temporal del gravamen en el supuesto de sustitución o recambio de bienes amortizables, sino un recurso de neutralidad fiscal frente al efecto “congelamiento de las inversiones” que se puede producir respecto de los bienes de capital cuando los resultados de sus enajenaciones están sometidos conjuntamente con los réditos ordinarios a la alícuota común. Para facilitar la reacomodación de la fuente, el reemplazo de bienes amortizables por otros nuevos más modernos, más competitivos, representativos de una mejor asignación de factores para la satisfacción de las necesidades que reclama el mercado, las ganancias o pérdidas de capital pueden tratarse con un impuesto de alícuota más baja (como lo fue hace muchas décadas ganancias eventuales y, luego, sobre los beneficios eventuales) o conjuntamente con los ingresos ordinario en un impuesto como el nuestro en tercera categoría ajustado a la Teoría del Balance. En este caso el impacto del tributo, necesariamente alcanzado por una tasa más alta (o incluso la tasa marginal de las personas físicas en una sociedad de personas) puede soslayarse distribuyendo el resultado en el tiempo a través de menores amortizaciones. Pero el problema es que la complejidad de la reordenación de la fuente hace cumbre en el reemplazo de inmuebles, roll over que para ellos está autorizado expresamente por la ley. Y es precisamente respecto de

estos bienes donde la dificultad se plantea, fraccionando la unidad lógica en que se sustenta la solución del preopinante. Porque la ganancia derivada de la enajenación del inmueble se imputa al costo computable del bien de reemplazo (sea mueble o inmueble), pero si es inmueble he de señalar que el costo está integrado por el de las construcciones y mejoras sobre el bien, que son amortizables y por tanto se integra por el valor residual de los mismos; el terreno en cambio, no es amortizable, es decir que de la utilidad gravada se detraerá, si se optare por ello, del costo del bien de reemplazo pero que no se exteriorizara en menores amortizaciones por la parte atinente al terreno, sino sólo en el momento de la venta que finiquita la cadena de reemplazos, a través del menor costo computable del último bien (...)"..."... la limitación reglamentaria en que se apoya el preopinante (D.R., Art. 96, segundo párrafo), no refleja, a nuestro modo de ver, ni el espíritu ni la letra de la ley por referirse a terrenos y no la fracciones de campo, las que en la economía del texto legal están comprendidas por el instituto. Por eso apoyamos el sentido de revocar la resolución traída en recurso imponiendo las costas en el orden causado por las particularidades del caso y la complejidad de las cuestiones en debate." Destacando que de la lectura del art. 67 de la ley del Impuesto a las Ganancias puede verse que en lo único que se ha relacionado el segundo párrafo relativo a reemplazo de inmuebles, con el párrafo primero sobre bienes muebles, es en cuanto a la "opción", lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a amortización de que se trata en este último párrafo. Por otra parte no se observa que el art. 96 del reglamento afecte lo dispuesto en la norma legal.

Por ello resolvió el voto en el sentido de revocar el acto apelado por la firma.

GENA S.A. AGRÍCOLA GANADERA - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, SALA "B" - 28/03/06

Es improcedente cuestionar la validez de la opción de venta y reemplazo que ejerciera la actora al momento de la enajenación de un inmueble, en los términos del art. 67 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, ante la falta de presentación del formulario normado por la res. general 2278, ya que es el propio ordenamiento a través del decreto reglamentario quien establece únicamente las consecuencias jurídicas de los incumplimiento de los requisitos sustanciales en dicha operatoria, sin que aparezca

allí enumerada la consecuencia jurídica de la falta de presentación de tal formulario. Cabe revocar la resolución de la AFIP que impugnó la opción de venta y reemplazo que ejerciera la actora al momento de enajenar un inmueble conforme el art. 67 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, ante la falta de presentación del formulario normado por la res. general 2278, ya que dicha omisión no acarrea el decaimiento de la franquicia, puesto que las únicas consecuencias que prevé la normativa vigente se encuentran ligadas a incumplimientos que hacen a la esencia del régimen y cuya implicancia se limita a la actualización de los montos que reintegran el balance impositivo.

De manera de poder concluir sobre venta y reemplazo, consideramos necesario efectuar un análisis técnico-jurídico sobre las interpretaciones fiscales.

En forma previa a abordar los pronunciamientos, creemos oportuno repasar las disposiciones legales sobre el régimen. Comenzaremos con el primer párrafo del artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias (LIG), el cual establece que "en el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada".

Al referirse a la aplicación del régimen para la enajenación de inmuebles, el segundo párrafo del mismo artículo establece que "...dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación..."

A partir de lo dispuesto por la normativa contemplada, vemos que en caso de enajenarse un inmueble será aplicable el régimen siempre y cuando se cumpla con los siguientes requisitos:

1. El inmueble debe haber estado afectado a la explotación como bien de uso.
2. Tal afectación deberá tener una antigüedad mínima de dos años al momento de la venta.
3. El importe obtenido en la enajenación se deberá reinvertir en:
 - a) El bien de reemplazo, entendiéndose por tal a otros inmuebles según lo normado en el segundo párrafo del artículo 96 del decreto reglamentario (DR).
 - b) Otros bienes de uso afectados a la explotación.

Como requisito general para la venta y el reemplazo de bienes muebles amortizables y de inmuebles, el tercer párrafo dispone que la aplicación del régimen será procedente sólo "...cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año...".

2.5.2. LOTEOS CON O SIN FINES DE URBANIZACIÓN

En cuanto a loteos con fines de urbanización cabe mencionar, que el artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias lo incluye como ganancia de tercera categoría, *a los provenientes de edificación y enajenación bajo el régimen de la ley n° 13.512, "Propiedad Horizontal". Además la ley aclara que se incluirá los derivados de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto del exterior.*

Es menester aclarar que, el decreto reglamentario en su art. 90 aclara, que *todas las ganancias obtenidas de la edificación y venta de inmuebles bajo este régimen, se encuentran alcanzados cualquiera fuese la cantidad de unidades construidas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción.*

Cuando el loteo no sea este incluido dentro del régimen de la ley 13.512, debemos analizar si se trata o no de loteos con fines de urbanización. Para esto el texto de la ley es claro al condicionar como tal a aquellos que cumplan con las siguientes condiciones:

a) *Que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra, resulte un numero de lotes superior a 50 (cincuenta),*

b) *Que en el término de DOS (2) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen – en forma parcial o global – más de CINCUENTA (50) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas. En los casos en que esta condición (venta de más de CINCUENTA (50) lotes) se verifique en más de UN (1) período fiscal, el contribuyente deberá presentar o rectificar su o sus declaraciones juradas, incluyendo el resultado atribuible a cada ejercicio e ingresar el gravamen dejado de oblar con más la actualización que establece la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan, dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración relativa al ejercicio fiscal en que la referida condición se verifique. Los resultados provenientes de posteriores ventas de lotes de la misma fracción o unidad de tierra, estarán también alcanzados por el impuesto a las ganancias.*

En caso de no cumplir con las condiciones expuestas precedentemente, en caso de ser persona física o sucesión indivisa tributara ITI (Impuesto a la transferencia de inmueble), con una alícuota del 1,5%.

Los resultados provenientes de fraccionamientos de tierra obtenidos por los contribuyentes comprendidos en el apartado 2) del artículo 2º de la ley, estarán alcanzados en todos los casos por el impuesto, se cumplan o no las condiciones previstas en el párrafo precedente.

Para evitar controversia el art 91 de la DR de la LIG aclara que, para establecer el resultado proveniente de la enajenación de inmuebles en lotes (loteos) a que se refiere el inciso d) del artículo 49 de la ley, el costo de los lotes que resulten del fraccionamiento comprenderá también el correspondiente a aquellas superficies de terreno que, de acuerdo con las normas dictadas por la autoridad competente, deben reservarse para usos públicos (calles, ochavas, plazas, etc.). El costo atribuible a las fracciones de terreno aludidas en el párrafo anterior, deberá distribuirse proporcionalmente entre el total de lotes que resulten del respectivo fraccionamiento, teniendo en cuenta la superficie de cada uno de ellos.

2.5.3. CONSTRUCCIÓN SOBRE INMUEBLES DE TERCEROS

Cabe mencionar que en los servicios de obra en el impuesto a las ganancias, el servicio de obra en sí no es de un día para otro, los mismos comprenden periodos extensos, y en muchos casos, más de un periodo fiscal, por ende la LIG menciona en su artículo 74 que:

En el caso de construcciones, reconstrucciones y reparaciones de cualquier naturaleza para terceros, en que las operaciones generadoras del beneficio afecten a más de un período fiscal, el resultado bruto de las mismas deberá ser declarado de acuerdo con alguno de los siguientes métodos, a opción del contribuyente:

a) asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de aplicar, sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta previsto por el contribuyente para toda la obra.

Dicho coeficiente podrá ser modificado -para la parte correspondiente a ejercicios aun no declarados- en caso de evidente alteración de lo previsto al contratar.

Los porcentajes a que se ha hecho referencia precedentemente se hallan sujetos a la aprobación de la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA;

Por el último párrafo La Dirección General Impositiva aclara que: el porcentaje utilizado por el contribuyente a los efectos de la aplicación del inciso a) del artículo 74 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, no requiere autorización previa por parte de esta Dirección General por no exigirlo así específicamente la norma. Por ello, se entiende que la "aprobación" a que alude el texto legal está destinada a arbitrar medios para que una vez determinada por el responsable la metodología que le permita fijar el porcentaje previsto por el inciso a) del artículo 74, esta Repartición a través de las verificaciones pertinentes pueda validar o ajustar el mismo, a fin de evitar maniobras por medio de las cuales se intente diferir el pago del tributo. Sin perjuicio de lo indicado, cabe señalar que nada obsta a que el interesado, antes de la aplicación, solicite a este Organismo que en caso de considerarlo conveniente, proceda a la aprobación del porcentaje en cuestión.

En conclusión, la misma consiste básicamente en aplicar a la ganancia bruta (sin deducir el costo) el porcentaje de ganancias que el prestador del servicio pretende ganar con el servicio, y de esta forma declararlo en dicho periodo. Para esto se utilizan certificados de obra, los mismos sirven básicamente para evaluar el avance de la obra en función del mismo tramitar el cobro del servicio.

b) asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por todos los trabajos realizados en el mismo, los gastos y demás elementos determinantes del costo de tales trabajos.

Cuando la determinación del beneficio en la forma indicada no fuera posible o resultare dificultosa, podrá calcularse la utilidad bruta contenida en lo construido siguiendo un procedimiento análogo al indicado en el inciso a).

En el caso de obras que afecten a DOS (2) períodos fiscales, pero su duración total no exceda de UN (1) año, el resultado podrá declararse en el ejercicio en que se termine la obra.

La DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, si lo considera justificado, podrá autorizar igual tratamiento para aquellas obras que demoren más de UN (1) año, cuando tal demora sea motivada por circunstancias especiales (huelga, falta de material, etc.).

En los casos de los incisos a) y b), la diferencia en más o en menos que se obtenga en definitiva, resultante de comparar la utilidad bruta final de toda la obra con la establecida mediante alguno de los procedimientos indicados en dichos incisos, deberá incidir en el año en que la obra se concluya.

Elegido un método, el mismo deberá ser aplicado a todas las obras, trabajos, etcétera, que efectúe el contribuyente y no podrá ser cambiado sin previa autorización expresa de la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA, la que determinará a partir de qué período fiscal podrá cambiarse el método.

2.6. CONCLUSIONES SOBRE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Se concluyó en base a lo ya analizado en el cuerpo de este capítulo que este gravamen no genera mayores complicaciones.

La principal consideración a tener en cuenta es el tipo de persona que realiza la transferencia a título oneroso del inmueble. Por el lado de las personas físicas, en principio, al venderse se estaría transfiriendo la fuente generadora de ganancias, por lo que no estaría alcanzado, mientras que si dicha persona física lo tuviese afectado a

una actividad, la transferencia si estaría alcanzado por el gravamen ya que el mismo sería un sujeto empresa que aplica la teoría del balance. Y evaluando a un sujeto de tercera categoría, la transferencia de dicho bien va a estar alcanzada al 35% por la teoría del balance, y dicha base imponible se calculara sobre la diferencia entre precio de venta menos costo de adquisición neto de sus depreciaciones acumuladas.

Por otro lado la ley de impuesto a las ganancias contempla con buen criterio el caso de VENTA Y REEMPLAZO, con el fin de posibilitar la renovación del equipamiento e inmueble para las empresas; el caso de LOTEOS para el fomento de esta actividad que suplanta al estado cuando este dentro de los límites establecidos por la ley; y por último la alternativa para el compute de las ganancias obtenidas por empresas constructoras en base al avance de obra, para no cargar al contribuyente con la tributación de ganancias aun no obtenidas en la realidad económica.

BIBLIOGRAFIA

- AFIP-Biblioteca electronica*. (2014). Recuperado el 8 de Septiembre de 2014, de <http://www.afip.gob.ar/genericos/novedades/bibliotecaNo.asp>
- Carpeta de Teoría y Técnica Impositiva I y II, UNCUIYO Fce. (2012). San Rafael Mendoza.
- Chalupowicz, I. (1981). *El IVA en la indusreia de la construcción*. Capital Federal: Cangallo SACI.
- Diez, H. P. (1994). *Impuesto al valor agregado*. Buenos Aires: ERREPAR S.A.
- Errepar Online*. (2014). Recuperado el 9 de Septiembre de 2014, de www.errepar.com.ar
- Ley 26.893 Impuesto a las Ganancias, Decreto Reglamentario*. (2014). Buenos Aires: ERREPAR S.A.
- Ley Impuesto al Valor Agregado. Decreto reglamentario*. (2014). Buenos Aires: ERREPAR S.A.
- Monica, R. (1998). *El fisco opina,Dictámenes de IVA, Segunda parte*. Buenos Aires: Consultora S.R.L.
- Prat, A. (4 de Abril de 2011). Recuperado el 8 de Septiembre de 2014, de <http://www.adelaprat.com/2011/04/regimen-del-impuesto-al-valor-agregado-en-la-construccion-de-obra-sobre-inmueble-propio/>
- Riso, M. (1997). *El fisco opina, Dictámenes de IVA, Primera Parte*. Buenos Aires: Consultora S.R.L.
- Zangaro, M. R. (2013). *Guía práctica para el contador, 4ta Edición*. Mendoza: ERREPAR S.A.